

НОВИТЕ МОМЕНТИ В СЧЕТОВОДНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО

доц. д-р Росица Цв. Симеонова, rossisimeonova@uni-svishtov.bg
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ – Свищов

Резюме: Счетоводството е информационна система, която единствено създава информация за финансовото състояние, ефективността от дейността, измененията във финансовото състояние и паричните потоци на предприятието. Всичко това предполага определени изисквания към нейното функциониране и създаваната от нея информация. Те са кодифицирани в съществуващото счетоводно законодателство – Закон за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Под влиянието на различни фактори в счетоводната нормативната материя настъпват промени. През последните години причините за това са свързани с изменения в основни актове на ЕС, регулиращи отношенията в областта на счетоводството.

От началото на 2016 г. са в сила нов Закон за счетоводството и изменени и допълнени Национални счетоводни стандарти (НСС). Нормите, залегнали в тези нормативни актове водят до промени при осъществяването на счетоводството като практическа дейност.

В настоящата публикация се открояват както новите моменти в счетоводното законодателство, така и тези постановки, които пораждат определени противоречия при тяхното тълкуване и евентуални проблеми при прилагането им. Това е направено последователно – най-напред по отношение на Закона за счетоводството, а след това за измененията и допълненията към Националните счетоводни стандарти. Някои от разсъжденията могат да се вземат под внимание при бъдещите им актуализации.

Ключови думи: Счетоводно законодателство, Закон за счетоводството, Национални счетоводни стандарти, категории предприятия, финансови отчети, консолидирани финансови отчети, счетоводна база, представяне на финансови отчети, Общи разпоредби към НСС.

JEL: M 41

NEW ASPECTS OF ACCOUNTING LEGISLATION

Assoc. Prof. Rositsa Tsv. Simeonova Ph.D., rossisimeonova@uni-svishtov.bg
Department of Accounting
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

Abstract: Accounting is an information system, which only creates information regarding the financial position, the efficiency of operations, the changes in the financial position and the cash flows of enterprises. All this suggests certain requirements for its operation and the information it creates. They are codified in the existing accounting legislation – the Accountancy Act and the applicable accounting standards. Some changes have occurred due to the influence of various factors in the accounting regulations. In recent years, the reasons for this have been related to some changes in the basic EU acts that regulate the relations in the field of accounting.

A new Accountancy Act and National Accounting Standards (NAS) amended and supplemented have been in force since the beginning of 2016. The standards set out in these regulations have led to changes in the implementation of accounting as a practical activity.

This paper highlights both the new aspects of accounting legislation and those that give rise to certain inconsistencies in interpreting them and potential problems in applying them. This is done sequentially – first regarding the Accountancy Act, and then regarding the amendments and supplements to the National Accounting Standards. Some of the arguments can be taken into account when these regulations are further updated.

Key words: Accounting legislation, Accountancy Act, National Accounting Standards, types of enterprises, financial statements, consolidated financial statements, accounting basis, financial statement presentation, General Regulations in the National Accounting Standards.

JEL M 41

НОВИТЕ МОМЕНТИ В СЧЕТОВОДНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО

доц. д-р Росица Цв. Симеонова, gossisimeonova@uni-svishtov.bg
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ - Свищов

Въведение

Приетата Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета, и за отмяна на Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета, е основен документ в работата по хармонизирането на счетоводството в страните-членки съобразно изискванията на ЕС. Според възприетата практика изискванията на Директивата се транспонират в законовите и подзаконовите актове на държавите-членки в определен срок (в случая до 20 юли 2015 г.). За българските условия това трябваше да стане чрез Закона за счетоводството и стандартите за финансови отчети за отчетни периоди, започващи на 01.01.2016 г.

От началото на 2016 г. са в сила нов Закон за счетоводството и изменени и допълнени Национални счетоводни стандарти (НСС). Нормите, залегнали в тези нормативни актове, водят до редица промени при осъществяването на счетоводството като практическа дейност. Много от постановките в закона са нови за счетоводната практика. При неговото разработване е съобразена Директива 2013/34/ЕС, докато Националните счетоводни стандарти се основават предимно на текстове от Международните счетоводни стандарти (МСС). Може да се счита, че измененията и допълненията в НСС като подзаконов акт не са в достатъчна степен съобразени и съгласувани с новия закон. Значително са изменени само СС 1 *Представяне на финансови отчети* и СС 27 *Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерните предприятия*, съвсем малка е редакцията на СС 24 *Оповестяване на свързани лица*, която се отнася до понятието „свързани лица“. Приет е нов счетоводен стандарт – СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти*, което е в отговор на стесняването на обхвата на приложение на МСС.

Целта на настоящата публикация е да се открият както новите моменти в счетоводното законодателство, така и тези постановки, които пораждат определени противоречия при тяхното тълкуване и евентуални проблеми при прилагането им.

Законът за счетоводството, приет през 2015 г., е третият за периода след 1991 г., когато се постави началото на счетоводно законодателство от нов вид, което да се доближава до това в страните с пазарно стопанство¹. В него се

¹ Първият български Закон за счетоводството е приет през 1948 г. в условията на социализма. Той не е просъществувал дълго, и след неговото отпадане счетоводната дейност се регламентира с наредби. С промените, които настъпват в обществено-икономическото развитие, се променя и нормативната уредба на счетоводството. Следващият закон е приет от Великото Народно събрание и е в сила от 01.04.1991 г. Вж.: **Закон** за счетоводството.- В: *Държавен*

съдържат редица текстове, които съответстват на изискванията в Директива 2013/34/ЕС.

Още в началото на закона се конкретизира какво се включва в понятието “предприятие“ за целите на неговото прилагане. Една от особеностите на счетоводството е, че то се осъществява в отчетнообособени единици, които са самостоятелни в имуществено, юридическо, организационно и управленско отношение звена. Съгласно чл. 2 от закона това са: търговците по смисъла на Търговския закон; местните юридически лица, които не са търговци; бюджетните предприятия; неперсонифицираните дружества; осигурителните каси по чл. 8 от Кодекса за социално осигуряване; търговските представителства; и чуждестранните юридически лица, които осъществяват стопанска дейност в Република България чрез място на стопанска дейност, с изключение на случаите, когато стопанската дейност се осъществява от чуждестранно лице от държава-членка на Европейския съюз, или от друга държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, единствено при условията на свободно предоставяне на услуги.

Въвежда се по-олекотен режим по отношение на документите, изготвени на чужд език, и постъпващи за осчетоводяване в предприятието. Те се превеждат на български език само в случаите, когато това е предвидено със закон.

Не се допуска отчитането на стопански операции в извънсчетоводни книги или регистри и на фиктивни или недостатъчно идентифицирани сделки, несъществуващи разходи, както и задължения с неточно определен предмет, извършено с цел подкупване на длъжностни лица или прикриване на подкуп.

По нов начин се регламентират правата и задълженията на ръководителя на предприятието в областта на счетоводството. От Допълнителните разпоредби на закона се вижда, че под „ръководител на предприятието“ се разбира лице или лица, които лично ръководят предприятието в качеството си на собственици, управители или упълномощени с договор, които носят отговорност за цялата икономическа дейност на предприятието пред собственика или собствениците – акционерите, съдружниците; пред местното самоуправление или пред държавата.

Едно от задълженията на ръководителя е да „организира текущото счетоводно отчитане в съответствие с разпоредбите на този закон“². Трудно е да се предположи какво е имал предвид законодателят в тази разпоредба, дори и какво съдържание се влага в понятието „текущо счетоводно отчитане“. Под текущо счетоводно отчитане в теорията на счетоводството се разбира хронологичното и систематично счетоводно отчитане (синтетично и аналитично), извършвано през отчетния период. Съществува и друго понятие – организация на счетоводството, което е твърде по-широко в съдържателен обхват. Организацията на счетоводството в този си смисъл според различни автори³ включва различни елементи – индивидуален сметкоплан,

вестник, бр. 4 от 15 януари 1991 г. Той действа до края на 2001 г., когато е приет следващият закон, действащ за периода от началото на 2002 г. до края на 2015 г.

² Закон за счетоводството.- В: *Държавен вестник*, бр. 95 от 8 декември 2016 г.

³ Дефинирайки понятието „организация на счетоводството“ Иван Душанов включва в съдържанието ѝ следните компоненти: счетоводни документи и документооборот; синтетично и аналитично счетоводно отчитане и способ на двойното записване; инвентаризация и периодично счетоводно приключване; форма на счетоводното отчитане; и калкулиране на себестойността на продукцията и услугите. В: Душанов, Ив. Основни теоретико-методологически въпроси на организацията на счетоводната отчетност в условията на новия икономически подход в НРБ.- В:

документиране и документооборот, инвентаризация, финансови отчети и пр. Едва ли ръководителят (ръководството) на предприятието ще разработва индивидуален сметкоплан, наредба за документооборота или пък за инвентаризацията. Това все пак е в компетенциите на съставителите на финансовите отчети. Неслучайно в предходния Закон за счетоводството съществуваше норма, съгласно която съставителите на финансовите отчети отговаряха за организацията на счетоводната дейност в предприятието (чл.36)⁴.

Внесени са някои промени, засягащи съставителите на финансовите отчети. Допуска се финансовите отчети на едноличните търговци, които прилагат способа на едностранното счетоводно записване по реда на чл. 3, ал. 4 и на микропредприятията по чл. 19, ал. 2, които не са осъществявали дейност през отчетния период - да се съставят от собствениците или съдружниците им.

Новост в закона представлява въвеждането на категории предприятия и групи предприятия. Този момент е може би най-същественят и е в контекста на Директива 2013/34/ЕС. Това категоризиране е свързано с изискванията за съставянето, одита и публикуването на финансовите отчети на предприятията и икономическите групи. За целите на този закон, те се категоризират в четири групи: микропредприятия, малки предприятия, средни предприятия и големи предприятия.

В първите три групи попадат предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период не надвишават най-малко два от долупосочените показатели, а големите надвишават два от тези показатели:

Показатели	Микропредприятия <i>не надвишават</i> два от показате- лите	Малки предприятия <i>не надвишават</i> два от показате- лите	Средни предприятия <i>не надвишава-</i> <i>ват</i> два от показателите	Големи предприятия <i>надвишават</i> два от показателите
Балансова стойност на активите (лв.)	700 000	8 000 000	38 000 000	38 000 000
Нетни приходи от продажби (лв.)	1 400 000	16 000 000	76 000 000	76 000 000
Средна численост на персонала за отчетния период (бр.)	10	50	250	250

По подобен начин се категоризират и икономическите групи като малки, средни и големи в зависимост от достигането на два от следните три показатели съгласно годишните им финансови отчети на консолидирана основа:

Счетоводство и контрол, 1981, № 10, с.11. Организацията на счетоводството според Стоян Дурин и Даниела Дурина включва и система от използвани методи на амортизация, оценка на материалните запаси при тяхното потребление, система на последващи оценки на активите и пасивите. Вж. **Дурин**, Ст., Дурина, Д. Счетоводство на предприятието. София, Фабер, 2006, с.21. По-различно е разбирането на Васил Божков, според който в нейното съдържание се открояват следните елементи или обекти: счетоводно-отчетният процес; структурата на счетоводството като управленско звено; организацията на труда на счетоводния персонал; и осигуряването на счетоводството и неговото по-нататъшно развитие и усъвършенстване. Вж. **Божков**, В., Велчева, Й. и Димитрова, Ив. *Обща теория на счетоводството*. Русе, 2007, с. 123.

⁴ **Закон** за счетоводството. –В: *Държавен вестник*, бр. 98 от 16 Ноември 2001г, отм. бр. 95 от 8 декември 2015 г.

Показатели	Малки групи <i>не надвишават</i> два от показателите	Средни групи <i>не надвишават</i> два от показателите	Големи групи <i>надвишават</i> два от показателите
Балансова стойност на активите (лв.)	8 000 000	38 000 000	38 000 000
нетни приходи от продажби (лв.)	16 000 000	76 000 000	76 000 000
Средна численост на персонала за отчетния период (бр.)	50	250	250

За разлика от предходния закон определянето на посочените показатели се извършва въз основа на **консолидираните финансови отчети**⁵, и тук количествените критерии за обособяването на групи от предприятия, са ясно определени.

В настоящия закон за първи път се въвежда понятието „предприятие от обществен интерес“⁶.

Прави впечатление, че в този списък не са включени телекомуникационните компании у нас. Уточнението за търговските дружества, занимаващи се с внасянето, пренасянето и разпределението на природен газ, е те да бъдат големи предприятия. Същото изискване не е в сила за предприятията, предоставящи водоснабдителни и канализационни услуги. Забелязва се, че се прилага различен подход към включването на различните по вид предприятия в тази група.

Предприятията от обществен интерес се третират като големи предприятия, с изключение на приложимата счетоводна база, независимо от балансовата стойност на активите, нетните приходи от продажби и средната численост на персонала.

В частта, в която се уреждат общите изисквания към финансовите отчети, интерес представляват принципите, прилагани при признаване и оценяване на позициите във финансовите отчети. При един преглед на тези принципи се установява:

а) основно, това са общите принципи за финансово отчитане, залегнали в чл. 6 на Директивата. Това е довело до включването на три нови принципа –

⁵ Съгласно чл. 37а от отменения закон освобождаването от консолидация се извършваше като се вземаха под внимание показатели, изчислени на базата на годишните финансови отчети на предприятията от групата.

⁶ Предприятия от обществен интерес са: а) предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулирания пазар в държава-членка на Европейския съюз; б) кредитни институции; в) застрахователи и презастрахователи; г) пенсионноосигурителните дружества и управляваните от тях фондове; д) инвестиционни посредници, които са големи предприятия по този закон; е) колективни инвестиционни схеми и управляващи дружества по смисъла на Закона за дейността на колективните инвестиционни схеми и на други предприятия за колективно инвестиране, които са големи предприятия по този закон; ж) финансови институции по смисъла на Закона за кредитните институции, които са големи предприятия по този закон; з) "Холдинг Български държавни железници" - ЕАД, и дъщерните му предприятия; Национална компания "Железопътна инфраструктура"; и) търговски дружества, чиято основна дейност е да произвеждат и/или да пренасят, и/или да продават електроенергия и/или топлоенергия и които са големи предприятия по този закон; к) търговски дружества, чиято основна дейност е да внасят и/или пренасят, и/или разпределят и/или транзитират природен газ и които са големи предприятия по този закон; л) търговски дружества, чиято основна дейност е да предоставят водоснабдителни и канализационни услуги.

същественост при представянето, компенсиране между позициите на финансовите отчети и оценка на позициите им по цена на придобиване.

В сравнение с предходния закон обхватът на тези принципи е стеснен. Това е така, тъй като в него беше записано, че *счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят* при съобразяването с определени основни счетоводни принципи. В новия закон се казва, че тези принципи се отнасят до *признаването и оценяването на позициите във финансовите отчети*. Именно това е и причината да се включат принципи, които като правило се формулират като общи положения или общи характеристики в приложимите счетоводни стандарти (в случая МСС 1 / СС 1 *Представяне на финансови отчети*). Основателен е въпросът доколко това е уместно – постановки, залегнали в поднормативен акт да бъдат изведени като принципи в закон.

Включването на принципа за оценка на позициите във финансовите отчети по цена на придобиване според новия закон, изисква те да се оценяват по покупна цена, себестойност или по друг метод, когато това се изисква от приложимите счетоводни стандарти. За разлика от стария закон, в чийто допълнителни разпоредби се изясняваше съдържанието на някои от тези понятия, в настоящия - това не е направено. От справка с текста на Директива 2013/34/ЕС се установява, че покупната цена „означава платимата цена и всички разходи минус всички намаления на разходите, свързани с придобиването“⁷. Нейното прилагане е пренесено именно от Директивата и не е направено тълкуване в закона, което естествено води до объркване и затрудняване (ако не се направи тази справка). Смесът, който се влага в понятието „покупна цена“ е този, който у нас е възприето да се влага в понятието „цена на придобиване“.

Следва да се вземат под внимание и постановките на приложимите счетоводни стандарти, в които първоначалната оценка на активите е в контекста на историческата цена. Още в Общите разпоредби към НСС се казва, че „Базите за оценяване могат да са: цена на придобиване, себестойност или справедлива стойност“⁸. Цената на придобиване е определена като „цената, включваща покупната стойност плюс преките разходи по придобиването“.

Определено се наблюдава противоречие между закона и Общите разпоредби към НСС и приложимите счетоводни стандарти. В СС 2 – *Отчитане на стоково-материалните запаси* се казва, че доставната стойност представлява сумата от всички разходи по закупуването и преработката, както и от други разходи, направени във връзка с доставянето на стоково-материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние (материали, продукция, стоки, незавършено производство и др.). От своя страна, разходите по закупуването включват покупната цена, вносите мита и такси, невъзстановимите данъци и акцизи, разходите по доставката и други разходи, които допринасят за привеждане на материалите и стоките в готов за тяхното използване вид. Търговските отстъпки, рабатът и други подобни се приспадат при определяне на разходите по закупуване. Казаното за материалните запаси се

⁷ Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година. – В: *Официален вестник на Европейския съюз*, L, 182/19 от 29.6.2013 г.

⁸ **Постановление** № 394 от 30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г. (обн., ДВ, бр. 30 от 2005 г.; изм. и доп., бр. 86 от 2007 г.). – В: *Държавен вестник*, бр. 3 от 2016 г.

отнася и за всички останали активи, които първоначално се оценяват като се прилага принципът на историческата цена.

Може да се направи изводът, че принципът за оценяването на позициите във финансовите отчети не е коректно формулиран. Така регламентиран, по-скоро внася объркване при прилагането му. Това би довело и до некоректно оценяване на активите и тяхното представяне в счетоводния баланс. Правилно би било позициите във финансовите отчети да се оценяват като се спазва принципът на историческата цена, намиращ проявление в цената на придобиване, себестойността и справедливата стойност.

Включването на принципа за същественост е нов момент в закона, но не и новост за счетоводната практика. Изискването за отделното представяне на статии и група статии, които са съществени, е уредено в МСС 1 /СС 1 - *Представяне на финансови отчети*.

Принципът за компенсиране на статиите във финансови отчети, който забранява прихващането между активи и пасиви и приходи и разходи, също е нов в закона. Обикновено това изискване се урежда в СС 1 *Представяне на финансови отчети*. В случая се наблюдава противоречие между Закона за счетоводството и някои приложими стандарти, които регламентират именно компенсирано представяне на съответните позиции. В текстовете на тези стандарти не са внесени изменения.

Съгласно СС 12 – *Данъци от печалбата* активите и пасивите по отсрочени данъци **се представят компенсирано** във финансовия отчет. Това не се допуска за консолидираните финансови отчети, които се изготвят по други правила.

Изискванията на СС 22 – *Отчитане на бизнескомбинации* за представянето на репутацията в счетоводния баланс, независимо от това дали е положителна или отрицателна величина, е да се отразява в актива на баланса. Теоретично погледнато, при няколко бизнескомбинации това би довело до компенсирано представяне, тъй като е предвидена една балансова статия – ст. 3 Търговска репутация от група I Нематериални активи на раздел Б Нетекущи (дълготрайни) активи.

В изменения и допълнен СС 1 – *Представяне на финансови отчети* не са променени общите положения, отнасящи се до компенсирането: Активите и пасивите не се компенсират, освен когато това се изисква или е разрешено с друг счетоводен стандарт. Приходите и разходите не се компенсират, освен когато: а) това се изисква или е разрешено с друг счетоводен стандарт, или б) приходите и разходите са свързани с една и съща операция и резултатът от нея не е съществен.

Мястото за уреждането на компенсирането е в приложимите счетоводни стандарти и в този си смисъл е уредено по подходящ начин в СС 1.

б) отпаднал е принципът за съпоставимост между приходите и разходите. Изискването за неговото спазване означава преди всичко във финансовите отчети да се представя достоверна информация за финансовия резултат. Този принцип има значение **и** за разграничаване на извършваните разходи и приходи, съответно включването им или не във финансовия резултат за отчетния период.

б) запазен е принципът за предимство на съдържанието пред формата, изискващ сделките и събитията да се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната им форма. Този принцип не е залегнал в Директивата и като правило се счита, че той е присъщ за англосаксонското счетоводство. Запазването му и в

тази редакция на закона е положително и е в унисон с приложимите счетоводни стандарти.

в) за предприятията, които прилагат Международните счетоводни стандарти е предвидено да спазват регламентираните в тях принципи и изисквания.

Нов момент има и в изискванията за провеждането на инвентаризациите. Допуска се предприятията, чиито нетни приходи от продажби не надвишават 200 000 лв. за текущия отчетен период, да не извършват инвентаризации. Това поставя под съмнение финансовите им отчети по отношение на достоверното представяне на техните активи и пасиви. Например за малките търговски обекти, инвентаризацията има безспорно значение за уточняване на наличностите от материални запаси, могат да се посочат и други примери.

Съставът на годишния финансов отчет за всички предприятия се състои най-малко от счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите и приложение. Както се вижда, броят на съставните му части е значително намален.

Внесени са облекчения за едноличните търговци, микропредприятията и малките предприятия по отношение на приложимата счетоводна база, съставянето на финансовите отчети и техния одит:

а) годишният финансов отчет на едноличните търговци, чийто размер на нетните приходи от продажби не надхвърля 200 000 лв. и не подлежи на задължителен финансов одит, може да се състои само от отчета за приходите и разходите;

б) годишният финансов отчет на микропредприятията може да се състои само от съкратен баланс и съкратен отчет за приходите и разходите по раздели;

в) годишният финансов отчет на малките предприятия може да се състои от съкратен баланс, съкратен отчет за приходите и разходите по раздели и групи и приложение.

Нормата, че тези отчети дават вярна и честна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на посочените категории предприятия (чл. 29, ал. 7) може да се оспори. Навярно се има предвид, че „те трябва да дават вярна и честна представа“. Едва ли може да се приеме, че това е априори даденост на тези отчети. По-скоро в законовата норма следва да се съдържа изискване, а не констатация.

За средните и големите предприятия, както и за тези от обществен интерес годишният финансов отчет се съставя в пълен комплект съгласно приложимите счетоводни стандарти.

Новост в закона представлява начинът, по който се урежда въпросът за приложимата счетоводна база:

а) предприятията от обществен интерес съставят своите отчети на базата на Международните счетоводни стандарти;

б) микропредприятията, малките, средните и големите предприятия прилагат Националните счетоводни стандарти;

в) допускат се някои изключения, уредени в чл. 34, ал. 3 и 4 на закона;

г) годишните финансови отчети на предприятията в производство по ликвидация или в несъстоятелност се съставят на базата на национален счетоводен стандарт. Това е, както се знае СС 13 – *Отчитане при ликвидация и несъстоятелност*.

д) предприятията - юридически лица с нестопанска цел, независимо от категорията им по чл. 19, съставят годишните си финансови отчети на базата на

национален счетоводен стандарт – СС 9 *Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност.*

Прави впечатление, че се стеснява обхватът на приложение на МСФО. След 2003 г. българските предприятия, които отговаряха на определени изисквания, изготвяха финансовите си отчети, прилагайки именно тези стандарти. Новият закон дава възможност при определени условия част от тях да се върнат към НСС. За целта е разработен и нов счетоводен стандарт – СС 42 - *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти.* По този начин изискванията при изготвянето на финансовите отчети се занижават, което облекчава техните съставители. Тези изисквания са предимно за оповестяванията във финансовите отчети. Сравнението между МСС и НСС далеч не е в полза на последните. Международните счетоводни стандарти изискват значителни на брой оповестявания, което е в полза на потребителите на финансовите отчети.

Годишните финансови отчети и консолидираните финансови отчети следва да бъдат одитирани съгласно Директива 2013/34/ЕС. Тя предвижда облекчение за малките предприятия, като същите се освобождават от задължението за извършване на одит, тъй като одитът може да представлява значителна административна тежест за тази категория предприятия. Настоящата директива, обаче, не възпрепятства държавите-членки да налагат извършването на одит на малките предприятия, като се вземат под внимание специфичните условия и потребности на тези предприятия и на ползвателите на финансовите им отчети. За целта в Закона за счетоводството е предвидено на независим финансов одит да подлежат и отчетите на част от малките предприятия. Все още е трудно да се каже дали ще настъпят промени в посока на намаляване на изискванията за одитиране на финансовите отчети на малките предприятия.

Въведени са нови изисквания към регистрираните одитори относно изготвяните от тях одиторски доклади. Те се свеждат до становището им за доклада за дейността, декларацията за корпоративното управление, предоставянето на нефинансова декларация и предоставянето на доклад за плащанията към правителствата.

Законът за счетоводството урежда и въпросът за публичността на финансовите отчети. И в новия закон (по подобие на предходния) не се променя съставът на предприятията, които са задължени да публикуват своите годишни финансови отчети. Освободени от това задължение са само бюджетните предприятия и предприятията на едноличните търговци, чиито отчети не подлежат на задължителен финансов одит. Малките предприятия, които не подлежат на задължителен независим финансов одит, могат да не публикуват своите отчети за приходите и разходите и докладите за дейността.

Особеност е, че в новите разпоредби сроковете за публикуване на годишните финансови отчети на различните предприятия се уеднаквяват, срокът за всички е 30 юни на следващата година.

В сравнение със стария закон предприятията са задължени да изготвят различни видове доклади (индивидуални и консолидирани). Освен досега изготвяния годишен доклад за дейността, вече ще се съставят и нефинансова декларация и доклад за плащанията към правителства. Изискването за изготвяне на нефинансова декларация и консолидирана нефинансова декларация влиза в сила от 01.01.2017 г.

Бюджетните предприятия осъществяват счетоводството си в съответствие с изискванията на глава петнадесета от Закона за публичните

финанси. И в този смисъл тук не са настъпили съществени промени. Положителното в случая е, че нормите, уреждащи счетоводството на тези предприятия са обособени в отделна глава – Глава осма. Бюджетни предприятия.

Допълнителните разпоредби съдържат в голямата си част дефиниции на понятия по прилагането на Закона за счетоводството. Прави впечатление определението на съдържанието на МСС: „Международни счетоводни стандарти“ (МСС) са приетите в съответствие с Регламент (ЕО) 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. за прилагането на Международните счетоводни стандарти и включват Международните счетоводни стандарти (International Accounting Standards (IAS), Международните стандарти за финансова отчетност (International Financial Reporting Standards (IFRS) и свързаните с тях тълкувания (SIC-IFRIC interpretations), последващите изменения на тези стандарти и свързаните с тях тълкувания, бъдещите стандарти и свързаните с тях тълкувания, издадени или приети от Съвета по международните счетоводни стандарти (International Accounting Standards Board (IASB))⁹. Всъщност по-общото понятие са МСФО¹⁰, а не МСС. Във въведението към изданието на МСФО от 2012 се казва, че: „Понятието „Международни стандарти за финансово отчитане“ включва МСФО, МСС и разясненията, разработени от Комитета по разясненията и бившия Постоянен комитет по разясненията (ПКР)“¹¹.

Според В. Божков в системен аспект МСФО включват:

а) Предговор (уводни бележки) към МСФО;
б) Концептуална рамка за финансово отчитане;
в) Международни счетоводни стандарти (МСС 1 – МСС 41), издадени от Съвета по МСС или неговия предшественик Комитета по МСС до края на 2001 г.

г) Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО 1 – МСФО 16), издадени от Съвета по МСС.

д) Разяснения към същите стандарти, издадени съответно от бившия Постоянен комитет за разяснения и неговия приемник Комитета за разяснения по МСФО¹².

Прилагането на Закона за счетоводството е свързано и с определени изисквания към системата на националните счетоводни стандарти. В тази връзка съществуваха очаквания за разработването на нови НСС, но се стигна само до поредното им изменение и допълнение.

Националните счетоводни стандарти са нормативен акт, с който се създава завършеност на националното счетоводно законодателство. С

⁹ Цит. **Закон** за счетоводството

¹⁰ В литературните източници се използват различни изрази, като: Международни стандарти за финансови отчети, Международни стандарти за финансова отчетност и Международни стандарти за финансово отчитане. В последния официален превод на български език, публикуван от ИДЕС е възприето наименованието „Международни стандарти за финансово отчитане. Вж. **Международни стандарти за финансово отчитане**. Част А. Част Б. София: ИДЕС, 2012.

¹¹ Цит. **Международни стандарти за финансово отчитане**, с. А22.

¹² Вж **Божков, В.**, Симеонова, Р. , Кузманова, Г. Счетоводни концепции и стандарти за финансово отчитане. [Учебно пособие за дистанционно обучение]. Свищов: АИ „Ценов“, 2015, с.21

Постановление № 394 от 30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г. се внасят нови моменти в НСС като приложима счетоводна база.

Първото, което прави впечатление е промяната в наименованието на стандартите. От Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия те се преименуват на Национални счетоводни стандарти.

Значително се разширява съдържанието на Общите разпоредби. Може да се каже, че то в значителна степен напомня на това в старите *Общи положения за изготвянето и представянето на финансови отчети*, разработени от Комитета по МСС. Понастоящем те са заменени от *Концептуалната рамка за финансово отчитане*, разработена от Съвета по МСС и публикувана през месец септември 2010 г.

В Общите разпоредби се уреждат последователно следните въпроси:

- а) целта на НСС;
- б) принципите и предположенията, на основата на които се съставят финансовите отчети и се осъществява текущото счетоводно отчитане;
- в) качествените характеристики на информацията, съдържаща се във финансовите отчети. Информацията, представена във финансовите отчети, трябва да е разбираема, уместна, надеждна и сравнима¹³.
- г) дефиниране на елементите на финансовите отчети: активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи;
- д) концепциите за поддържане на капитала
- е) признаването на елементите във финансовите отчети;
- ж) оценяването на активите, пасивите, приходите и разходите.

Относно принципите и предположенията за изготвяне на финансовите отчети се посочва, че те са уредени със Закона за счетоводството. Както вече се каза, в закона са регламентирани принципи за признаване и оценяване на позициите на финансовите отчети, докато в Общите разпоредби става дума за основните принципи и предположения, на основата на които се съставят финансовите отчети и се осъществява текущото счетоводно отчитане. Различието и противоречието в случая произтича от това, че Законът се основава на Директива 2013/34/ЕС, а Общите разпоредби - на текстове от Общите положения за изготвянето и представянето на финансовите отчети.

Прави впечатление и последователността на изложението на постановките в Общите разпоредби. Така въпросите, отнасящи се до поддържането на капитала, се разглеждат преди тези за признаването на елементите на финансовите отчети и тяхното оценяване. Логично е най-напред да се посочат изискванията за признаването на елементите на финансовите отчети. В хронологичен порядък това предшества установяването на поддържането на капитала и определянето на печалбата. Или пък, как може да

¹³ **Концептуалната** рамка за финансово отчитане, която е резултат от процесите на конвергиране между МСФО и Общоприетите счетоводни принципи на САЩ (GAAP) третира по друг начин въпроса за качествените характеристики на информацията, съдържаща се във финансовите отчети. В глава **Глава 3: Качествени характеристики на полезната финансова информация** на Рамката те се групират в две групи: а) фундаменталните качествени характеристики, каквито са уместност и достоверно представяне; и б) качествени характеристики, повишаващи полезността, която включва сравнимост, възможност за проверка, своевременност и разбираемост. Вж.: Цит. **Международни стандарти за финансово отчитане**, с. А46 – А52.

се обясни концепцията за поддържането на физическия капитал, която се основава на използването на текущата стойност като база за оценяване?

В Общите разпоредби преди измененията изрично беше записано, че счетоводството се осъществява, като се прилага концепцията за поддържане на финансовия капитал. Сега се дава възможност за избор между финансовата и физическата концепция за капитала. „Концепцията за поддържане на капитала и базата за оценяване на активите и пасивите на предприятието определят счетоводния модел, използван при съставянето на финансовите отчети... Изборът на счетоводния модел зависи от ръководството на предприятието в съответствие с настоящите общи положения за съставяне на финансовите отчети“¹⁴. Трудно е да се каже доколко ще намери приложение в българската практика концепцията за поддържане на физическия капитал. Още повече, че в Общите разпоредби не е предвидено използването на текущата стойност като мерна база.

Текстовете, в които се уреждат въпросите за оценяването на елементите на финансовите отчети също трябва да предхождат тези, посветени на концепциите за поддържане на капитала. Неслучайно, последната структурна единица в Концептуалната рамка за финансово отчитане е посветена на концепциите за капитала и неговото поддържане.

Общите разпоредби съдържат и постановки, отнасящи се до оценяването на активите, пасивите, разходите и приходите. Като мерни бази са определени цената на придобиване, себестойността или справедливата стойност. Разбирането за мерна база не бива да се свежда просто до формата, в която се проявява дадена оценка. Мерната база *е подход при оценяването*, при определянето на паричните суми, по които следва да се признават и отчитат елементите на финансовите отчети. В случая съществуват четири мерни бази и те са известни: историческа цена, текуща стойност, реализуема стойност (стойност на уреждане) и настояща стойност¹⁵.

Например, при прилагането на СС 36 – *Обезценка на активи* се изисква определяне на стойност в употреба, което е настояща стойност като мерна база, а тя не е регламентирана в Общите разпоредби.

Цената на придобиване, себестойността и справедливата стойност могат да се определят като форми на проявление на историческата цена, но не и като мерни бази. За разлика от Закона за счетоводството, тук съдържателният обхват на тези оценки е добре изяснен. Няма различия по отношение на смисъла, който се влагаше досега при тяхното тълкуване, с изключение на определението за съдържанието на себестойността. От изключване на разходите, които формират себестойността са отпаднали извънредните разходи. Те вече не са елемент на финансовите отчети (отчета за приходите и разходите), което е изискване на Директива 2013/34/ЕС. Не е необходимо за същите да се води отделно счетоводно отчитане, чрез самостоятелна счетоводна сметка. Поради това отпада необходимостта да се пояснява, че те не влизат в себестойността на произведените в предприятието активи и услуги. Същото не се отнася за административните разходи, финансовите разходи и разходите за продажби.

Внесени са промени в някои от приложимите счетоводни стандарти. Очаквано най-много изменения и допълнения са направени в стандартите за представянето на финансовите отчети – СС 1 - *Представяне на финансови*

¹⁴ Цит. **Постановление № 394**

¹⁵ Цит. **Международни стандарти за финансово отчитане**, с. А63.

отчети и СС 27 - Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия.

За всички категории предприятия съгласно СС 1- *Представяне на финансови отчети* остава непроменен пълният комплект финансови отчети, който включва познатите вече съставни части: счетоводен баланс; отчет за приходите и разходите; отчет за собствения капитал; отчет за паричните потоци; и приложение. В отпадналия вече закон финансовите отчети включваха същите съставни части, докато в сегашния е регламентиран минимумът от отчети – счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите и приложение. Констатира се различие между закона и счетоводния стандарт.

Запазена е двустранната форма, структурата и съдържанието на счетоводния баланс. Микропредприятията и малките предприятия могат да избират да съставят съкратен баланс в съответствие със счетоводния закон (чл.29). Счетоводният стандарт съдържа необходимите в тази насока изисквания.

Повече внимание заслужават промените, които засягат отчета за приходите и разходите. Те могат да се фокусират в два аспекта:

а) отчет за приходите и разходите, чиито форми и съдържание са регламентирани в т.17 и т. 18 на стандарта. Както вече се каза, в този отчет не се представя информация за извънредните приходи и разходи. Съответно в примерните схеми, съдържащи се в Приложение № 2 към СС 1 - Двустранна форма (отчет за приходите и разходите, в който разходите са класифицирани по икономическа същност) и Приложение № 3 към СС 1 - Форма според функцията на разходите (едностранна форма), статиите за извънредните приходи и извънредните разходи са отменени. Това се отразява на структурата на отчета за приходите и разходите. Например, не е нужно да има статия „Печалба от обичайна дейност“, тъй като тази печалба ще съвпада със счетоводната печалба. В двустранния отчет за приходите и разходите нейното включване не е необходимо и наложително. Тя не осигурява допълнителна информация за потребителите на финансовите отчети. За сметка на това пък, в едностранния отчет за приходите и разходите липсва статия „счетоводна печалба“, което не дава представа за това каква е печалбата преди данъчно облагане.

Тук следва да се поясни, че извънредните статии са дефинирани в СС 8 - *Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика*. В него се посочва кои статии на разходите и приходите са извънредни, а също така че информацията за тях се представя в отчета за приходите и разходите. Този счетоводен стандарт не е изменен и той е в противоречие със СС 1 – *Представяне на финансови отчети*.

Отчетът за приходите и разходите трябва да съдържа и информация за разходите за данъци. Съгласно т. СС 12 - *Данъци от печалбата* измененията на активите и пасивите по отсрочени данъци, освен в случаите, когато са отчетени в собствения капитал, се представят във финансовия отчет като разход за данъци от печалбата. В двустранната форма е предвидена статия „Разходи за данъци от печалбата“, докато във формата по функция на разходите това не е направено. Преди последните промени в СС 1 – *Представяне на финансови отчети*, подходът за представянето на разходите за данъци в двете схеми на отчета за приходите и разходите беше един и същ – с включване на статия за разходите за данъци;

б) съкратен отчет за приходите и разходите, който се изготвя в съответствие с изискванията на чл. 29 от Закона за счетоводството. Тук са взети

под внимание облекченията за микропредприятията и малките предприятия, които могат да избират да съставят този отчет в съкратена форма. Предвидени са варианти за неговото изготвяне както чрез класифициране на разходите по икономическа същност, така и според тяхното функционалното предназначение.

В отчета за приходите и разходите според тяхната икономическа същност определени статии, които се предполага че формират показател „Брутен финансов резултат“, могат да се групират в статия със същото наименование. Според стандарта това са следните статии:

- от раздел А: статия 1. „Намаление на запасите от продукцията и незавършено производство“ и статия 2. „Разходи за суровини, материали и външни услуги“;

- от раздел Б: статия 1. „Нетни приходи от продажби“, статия 2. „Увеличение на запасите от продукцията и незавършено производство“, статия 3. „Разходи за придобиване на активи по стопански начин“ и статия 4. „Други приходи“.

Както се вижда, при представянето на статията за брутния финансов резултат са взети под внимание всички приходи, което не може да се каже за разходите. Предвидено е разходите за персонала, разходите за амортизация и обезценка и другите разходи да се представят като отделни статии. По този начин те са изключени от формирането на брутния финансов резултат, което поставя под съмнение неговата достоверност. При определянето му не са включени значими за дейността на предприятието разходи (за заплати, осигуровки, амортизации и др.).

В СС 1 – *Представяне на финансови отчети* не са предвидени изменения и допълнения в структурата и съдържанието на отчета за собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Значителни промени са направени в приложението към финансовия отчет и те са подробно описани в самия счетоводен стандарт.

Измененията и допълненията в СС 27 - *Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия* са в съответствие с транспонирането на Директива 2013/34/ЕС. Те засягат дефинициите на понятията по прилагането на стандарта. В частта за консолидираните финансови отчети са извършени промени, които не са от принципен характер, и не променят същността на отчета и технологията на изготвянето му.

При отчитането на инвестициите в асоциирани предприятия и участията в смесени предприятия в консолидираните отчети, не са направени изменения. Същото се отнася и за отчитането на инвестициите в дъщерни предприятия в индивидуалните финансови отчети на предприятието-майка.

Промените в СС 24 - *Оповестяване на свързани лица* се отнасят до дефиницията за свързани лица. „Свързано лице“ е това по смисъла на Международните счетоводни стандарти.

В системата на НСС е включен нов счетоводен стандарт – СС 42 - *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти*. Той се отнася за предприятия, прилагащи за първи път НСС, когато предходната им счетоводна база са били международните счетоводни стандарти. Промените, отнасящи се до приложимите счетоводни бази в счетоводния закон и възможностите редица предприятия да преминават от прилагане на МСС към НСС, пораждаат необходимостта от този стандарт.

Съществува разлика в технологията по разработването и приемането на МСС и НСС. В разработването на висококачествени, разбираеми, приложими и

глобално приети стандарти за финансово отчитане е ангажиран Съветът по международни счетоводни стандарти. И това е един непрекъснат процес на обновяване и актуализиране на МСС, който напоследък протича под знака на конвергенцията с Общоприетите счетоводни принципи на САЩ (US GAAP). Не може да се каже, че подобна практика съществува у нас, като последните по-големи изменения в НСС са направени през 2007 г. При едно сравнение между двете счетоводни бази (МСС и НСС) може да се констатира, че НСС са значително остарели и изостават от МСС в много аспекти по отношение на конвенциите, принципите, подходите и правилата за първоначалното и последващото признаване и отписване, оценяване и измерване на елементите на финансовите отчети, и на представянето и оповестяването им в тези отчети.

Не трябва измененията и допълненията в системата на НСС да се извършват фрагментарно, на парче. Следва да се държи сметка за връзката между отделните стандарти и за това, как те са съобразени с постановките в новите Общи разпоредби. Добре би било ако това стане, като се ревизират всички счетоводни стандарти, а защо не и да се разработят нови НСС.

Заклучение

Настоящата статия е посветена на счетоводното законодателство, което е в сила от 1 януари 2016 г. Вниманието е насочено към новия Закон за счетоводството и изменените и допълнени Национални счетоводни стандарти.

Последователно са изследвани постановки в двата нормативни акта, които имат съществено значение за тяхното прилагане. Направен е опит да се анализират норми в Закона за счетоводството, които имат противоречив характер и затрудняват тяхното тълкуване и разбиране.

Интерпретирани са текстовете в изменените и допълнени НСС. Установени са и са посочени някои противоречия и липсата на съгласуваност между закона и НСС от една страна, и от друга – в системата на самите счетоводни стандарти.

В статията са изследвани и анализирани основни моменти в новото счетоводно законодателство, без претенции за пълнота и изчерпателност в тази насока. Проблемите, съпътстващи неговото прилагане, навярно ще намерят подобаващо изследване и разработване и в други публикации.

Цитирана литература:

1. Божков, В., Велчева, Й. и Димитрова, Ив. *Обща теория на счетоводството*. Русе, 2007.
2. Божков, В., Симеонова, Р., Кузманова, Г. *Счетоводни концепции и стандарти за финансово отчитане*. [Учебно пособие за дистанционно обучение]. Свищов: АИ „Ценов“, 2015.
3. Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година. – В: *Официален вестник на Европейския съюз*. L, 182/19 от 29.6.2013 г.
4. Дурин, Ст., Дурина, Д. *Счетоводство на предприятието*. София, Фабер, 2006.
5. Душанов, Ив. Основни теоретико-методологически въпроси на организацията на счетоводната отчетност в условията на новия икономически подход в НРБ. – В: *Счетоводство и контрол*, 1981, № 10, с.11.
6. Закон за счетоводството. – В: *Държавен вестник*, бр. 4 от 15 януари 1991 г.
7. Закон за счетоводството. – В: *Държавен вестник*, бр. 98 от 16 Ноември 2001г, отм. бр. 95 от 8 декември 2015 г.
8. Закон за счетоводството. – В: *Държавен вестник*, бр. 95 от 8 декември 2016 г.
9. *Международни стандарти за финансово отчитане*. Част А. Част Б. София: ИДЕС, 2012.
10. Постановление № 394 от 30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г. (обн., ДВ, бр. 30 от 2005 г.; изм. и доп., бр. 86 от 2007 г.). – В: *Държавен вестник*, бр. 3 от 2016 г.