



ОТНОСНО НЯКОИ ВАЖНИ АСПЕКТИ НА НОВИЯ ЗАКОН ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО – НОРМАТИВНА РАМКА И ПРОБЛЕМНИ ВЪПРОСИ

Велин Филипov

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Счетоводен и данъчен консултант

Управляващ съдружник във Филипov и партньори¹

Ключови думи:	Резюме
<p>Нов Закон за счетоводството (ЗСч)</p> <p>Закон за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)</p> <p>Национални счетоводни стандарти (НСС)</p> <p>Международни счетоводни стандарти (МСС)</p> <p>Годишен финансов отчет (ГФО)</p>	<p>Настоящата статия прави критичен преглед и анализ на определени ключови и важни изисквания на новия Закон за счетоводството, като очертава някои съществени особености и проблеми, свързани със срока за изготвяне на годишните финансови отчети и взаимовръзката му с правилата на данъчното законодателство, съставните части на годишните финансови отчети, както и засяга някои аспекти на приложимата счетоводна база.</p>

Новият Закон за счетоводството, трети по ред в най-новата история на страната, е обнародван в ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г. и е в сила от **1 януари 2016 г.** (с изключение на разпоредбите, отнасящи се до нефинансовата декларация, които ще влязат в сила от 1 януари 2017 г.), като **отмени изцяло действащия до 31.12.2015 г. закон.**

Не може, а и не бива да се подминава фактът, че новият закон има редица слабости както в структурно, така и в съдържателно и смислово отношение.

Бележки на автора:

Настоящият коментар е обект на защита от Закона за авторското право и сродните му права. В този смисъл коментарът, както и отделни части от него, не могат да бъдат публикувани, препечатвани или разпространявани под друга форма, без изричното писмено съгласие на автора.

Въпреки че за изготвянето на настоящия коментар се отдели значително внимание, авторът не поема отговорност за евентуални грешки, които може да са допуснати, или за загуби, които могат да бъдат понесени от някого, вследствие позоваването на съдържанието на този коментар. Обръщам внимание на обстоятелството, че в коментара не са взети предвид възможни различни третираня и тълкувания, които могат да се наложат в административната и съдебна практика.

¹ ФИЛИПОВ И ПАРТНЬОРИ е икономическа група предлагаща уникален микс от интегрирани професионални услуги в следните области: Данъчен, счетоводен, правен и бизнес консултинг; Данъчна и правна защита на административно и съдебно ниво; Услуги в областта на независимия финансов одит; Счетоводни услуги; Професионално развитие - www.filipov.bg; velin@filipov.bg.

Наблюдават се редица недостатъци по отношение на професионалната терминология и прецизност.

За пореден път беше пропиляна подходяща възможност за качествено подобрене и развитие на финансовата отчетност в страната, отчитайки и факта, че новият закон задава рамката и развитието в тази област за значителен период от време напред.

По време на подготовката на новия Закон за счетоводството, като че ли с много лека ръка и голяма доза negliжиране, без задълбочен още по-малко професионален дебат, бяха “затворени” две значими теми, а именно най-общо казано относно професионалния статут на счетоводителите и орган за разработването и поддържането на национални стандарти, занимаващ се професионално и с въпросите и проблемите на финансовата отчетност (известен като *standard setter body*). Като че ли сме свидетели на комбинация от фактори, обусловили този резултат, сред които могат да се посочат (без претенции за изчерпателност) липса на осъзната обществена потребност, зрялост и може би далновидност в средносрочен и дългосрочен аспект, дължаща се основно на липсата на ясна концепция и стратегия за финансовата отчетност в страната и посоката на нейното развитие.

Професионалната критика към новия Закон за счетоводството е сериозна и обоснована². За съжаление появата на този професионално неиздържан и недобре концептуално обмислен краен продукт беше предизвестена от наложения стил на работа и взаимодействие от специализираната държавна администрация с професионалните среди, както и с обществото като цяло. Причината да поставям този въпрос на дневен ред е не „да бъркам с пръст в раната“, а да се алармира за пореден път, че ако не се вземат незабавни и кардинални мерки, неизбежно ще се получи „ефекта на снежната топка“, тъй като на дневен ред е един още по-сложен и комплексен професионален въпрос – Националните счетоводни стандарти. Този открит проблем набира изключителна скорост, но за съжаление поради явното му подценяване не изглежда да има план за професионалното и времето му решаване по най-адекватния и подходящ начин за всички засегнати страни (или ако има такъв план, той не е комуникиран под каквато и да е форма).

И така, мина половин година от влизането в сила на новия Закон за счетоводството. Време достатъчно за първоначален анализ на правилата му и професионалното му обсъждане от професионалната колегия, но време недостатъчно да бъде детайлно „изпитан“ в практиката, за да бъде установена неговата практическа пригодност и респективно необходимост, ако си послужи със счетоводна терминология – от „ремонти и подобрения“³. За целта ще са

² Например: А. Свраков, „Нерешените въпроси в новия Закон за счетоводството“, сп. „Счетоводство, данъци и право“, библиотека, брой 3, март 2016 г.; Д. Желязков, „За новия Закон за счетоводството“, списание на ИДЕС, бр. 1 от 2016 г.; В. Филипов, „Ново счетоводно законодателство. Том I: Закон за счетоводството“, ИК Труд и право, С., 2015 г.; публични дискусии.

³ Вече сме свидетели на предложения за изменения и допълнения на новия Закон за счетоводството - в този смисъл виж § 12 от Преходните и заключителните разпоредби на проекта на новия Закон за независимия финансов одит, приет от Министерски съвет и внесен в Народното събрание (към датата на подготвяне на този материал новият ЗНФО не е разглеждан на първо четене от Комисията по бюджет и

необходими няколко отчетни периода, няколко годишни приключвания и множество реални стопански трансакции и ситуации.

Анализът и професионалните обсъждания на новия Закон за счетоводството повдигат редица въпроси и проблеми, които е редно и резонно да бъдат поставяни и дискутирани в специализираната литература от професионалните среди.

Един професионален коментар, поради редица обективни ограничения, не може да обхване и разгледа детайлно всички аспекти и проблемни въпроси на новия Закон за счетоводството, поради което и авторът не си поставя тази цел. Целта на настоящия професионален анализ в този все още първоначален етап на запознаване и усвояване на новия Закон за счетоводството е да разгледа и насочи вниманието на професионалната колегия към някои ключови и важни изисквания в него, както и да очертае някои съществени особености и проблеми, свързани с разглежданите области, а именно:

1. Срок за изготвяне на годишните финансови отчети и взаимовръзка с правилата на данъчното законодателство;
2. Съставни части (компоненти) на годишните финансови отчети; и
3. Приложима счетоводна база (някои аспекти).

I. Срок за изготвяне на годишните финансови отчети и взаимовръзка с правилата на данъчното законодателство

Съществена разлика в новия Закон за счетоводството (ЗСч) е, че няма законов регламент по отношение крайната дата за изготвяне на годишния финансов отчет, по аналогия с чл. 37, ал. 1 от отменения ЗСч (а именно 31 март). Този въпрос е важен за счетоводната практика, тъй като има пряко отношение към прилагането на СС/МСС 10.

Изложеното налага извода, че практически законовият срок за изготвянето на финансовите отчети е срокът за тяхното публикуване, който е еднакъв за всички предприятия в страната, без значение от правната им форма и приложимата счетоводна база – **30 юни на следващата година** (чл. 38, ал. 1, т. 1 – 3 (вкл.) от новия ЗСч). Разбира се, следва да се съобрази фактът, че в част от случаите финансовите отчети подлежат на независим финансов одит и на приемане от общото събрание на съдружниците/акционерите, които трябва да бъдат извършени също преди датата на публикуване на финансовия отчет, но това е вътрешноорганизационен въпрос и процес, който не е законово регламентиран.

Следва да се напомни, че няма промяна в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и годишната данъчна декларация следва бъде подадена до 31 март на следващата година (чл. 92, ал. 2 от ЗКПО), както и няма промяна относно факта, че на практика не се допуска подаването на коригираща

финанси). Следва да отбележа, че така предложените промени създават впечатление за „кърпеж“, а не за внимателен комплексен анализ и целенасочена работа по усъвършенстване на закона.

декларация след този срок (чл. 104, ал. 3 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс).

Подобна законова регламентация създава практика изготвянето ⁴ на годишния финансов отчет да завърши след 31 март на следващата година, т.е. след датата на подаване на годишната данъчна декларация по ЗКПО. Съвсем не е изключена възможността след 31 март до датата на изготвяне на годишния финансов отчет да възникнат коригиращи събития, вследствие от тях да настъпи промяна в счетоводния финансов резултат, която да рефлектира и върху данъчния финансов резултат за предходната година, поради което последният да е различен от този, който е деклариран с годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО.

Внимателният анализ на материалния данъчен закон показва, че практически има нормативен вакуум и няма правила за тази ситуация. Защо? В конкретната фактическа обстановка не е налице под никаква форма счетоводна грешка – коригиращото събитие ще бъде отразено и докладвано (правилно за счетоводни цели) в годишния финансов отчет за предходната година (в този смисъл разговор за каквато и да е грешка е напълно изключен). Не е налице и т.нар. „данъчна грешка“ (по смисъла на чл. 79 от ЗКПО), доколкото е налице различен счетоводен финансов резултат, а не „проблем“, свързан с преобразуването му за данъчни цели.

Този правен вакуум може да се предположи, че се е получил вследствие на липса на анализ на практическите последствия от новия Закон за счетоводството и връзката му с другите нормативни актове и области. Не е отчетено, че след влизането в сила на новия Закон за счетоводството от началото на 2016 г. (което засяга и приключването на 2015 г. в някои области, вкл. разглежданата) не е налице еднаквост между крайния срок за подаване на годишната данъчна декларация и за изготвяне на годишния финансов отчет, като първият предхожда втория с 3 месеца. **Изложеното по-горе налага изложеният проблем да бъде адресиран незабавно, да се направи внимателен анализ и съответно да бъде приета нормативна регулация за анализиранияте хипотези.**

Междувременно възниква обосновеният практически въпрос как да се процедира до усъвършенстването на данъчното законодателство? Разбира се при липса на нормативно правило, отговорът може да бъде изведен единствено по тълкувателен път и чрез прилагане по аналогия.

Предвид ограничителната норма на чл. 104, ал. 3 от ДОПК, ако датата на изготвяне на годишния финансов отчет е след 31 март и вследствие от това настъпи промяна в счетоводния финансов резултат, която рефлектира и върху данъчния финансов резултат за предходната година, поради което последният е различен от този, който е деклариран с годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО, то изглежда най-адекватно по аналогия да се приложи механизмът на чл. 75, ал. 3 от ЗКПО, а именно писмено да се уведоми

⁴ Поради различието в терминологията на СС и МСС 10, предвид факта, че разглежданият проблем е общ независимо от приложимата счетоводна база, за улеснение се използва понятието изготвяне, под което следва да се разбира датата на одобрение/утвърждаване на годишния финансов отчет от съответния управленски орган.

компетентният орган по приходите, който да предприеме необходимите релевантни действия⁵.

За пълнота на изложението следва да се посочи, че според автора (пак по аналогия с чл. 75, ал. 3 от ЗКПО), ако коригиращите събития след 31 март са с ефект на данъчни постоянни или временни разлики, доколкото (въпреки изменението на счетоводния финансов резултат) не водят до изменение на данъчния финансов резултат (съответно на дължимия корпоративен данък, ако е приложимо), напълно нормативно и логически обосновано е да не се подава писмено уведомление до НАП.

В заключение следва да се подчертае, че като цяло механизмът за корекции на грешки, въведен в сегашния му вид от началото на 2013 г., не е особено практичен и показва редица недостатъци и слабости, поради и което не се подкрепя от по-голяма част от практикуващите специалисти. Това поставя на дневен ред отново въпроса за необходимостта от внимателното му анализиране и обсъждане, респективно на тази база и в зависимост от резултатите - усъвършенстване или промяна.

II. Съставни части (компоненти) на годишните финансови отчети

Изключително съществен е въпросът, свързан с компонентите на годишните финансови отчети, който е регламентиран в чл. 29 от новия ЗСч.

Принципна постановка е, че формата, структурата и съдържанието на пълния комплект на финансовия отчет се определят с приложимите за съответното предприятие счетоводни стандарти (чл. 29, ал. 2 от новия ЗСч).

Годишните финансови отчети на средните, големите и предприятията от обществен интерес се съставят в пълен комплект съгласно приложимите за съответното предприятие счетоводни стандарти (чл. 29, ал. 9 от новия ЗСч).

В новия Закон за счетоводството са налице определени важни изключения за едноличните търговци, микро- и малките предприятия.

Годишните финансови отчети на едноличните търговци, на които размерът на нетните приходи от продажби за текущия отчетен период не надхвърля 200 000 лв. и не подлежат на задължителен независим финансов одит, могат да се състоят само от отчет за приходите и разходите (чл. 29, ал. 3 от новия ЗСч)⁶. На практика това изключение се съдържаше и в отменения ЗСч (чл. 32, ал. 3), като в новия закон е разширено приложението му с двойното

⁵ Налице са определени детайли, като възможността за подаване на искане по чл. 129 от ДОПК, които обаче няма да бъдат предмет на разглеждане в настоящия анализ, тъй като това не е основната му цел и задача.

⁶ Важно е да се отбележи, че в новия Закон за счетоводството са налице определени изключения и облекчения, които са приложими само за едноличните търговци. Това е така, тъй като РБългария има задължение да транспонира изискванията на Директива 2013/34/ЕС в националното счетоводно законодателство по отношение на търговските дружества – виж чл. I и Приложения I и II от Директивата, респективно няма такова задължение по отношение на едноличните търговци (както впрочем и за останалите форми на предприятия по чл. 2 от новия ЗСч, които не са търговски дружества) и това позволява едно или друго изключение за тях, което е изцяло национално решение.

увеличение на размера на нетните приходи от продажби – от 100 000 на 200 000 лв.

Съгласно чл. 29, ал. 4 от новия ЗСч годишните финансови отчети на микропредприятията **могат да се състоят само от съкратен баланс и съкратен отчет за приходите и разходите по раздели**^{7,8,9}.

Посоченото означава, че микропредприятията, освен изготвянето на съществено съкратен счетоводен баланс и отчет за приходите и разходите (ОПР), **са освободени от изготвяне на:**

- ✓ отчет за промените в собствения капитал за периода;
- ✓ отчет за паричните потоци за периода;
- ✓ приложение.

Годишните финансови отчети на малките предприятия **могат да се състоят само от съкратен баланс, съкратен отчет за приходите и разходите по раздели и групи**^{10,11} и приложение (чл. 29, ал. 6 от новия ЗСч).

Посоченото означава, че малките предприятия, освен изготвянето на значително съкратен счетоводен баланс и ОПР, и приложение, **са освободени от изготвяне на:**

- ✓ отчет за промените в собствения капитал за периода;
- ✓ отчет за паричните потоци за периода.

Следва да се напомни, че съгласно чл. 26, ал. 5 от отменения ЗСч също имаше опция за неизготвяне на отчет за паричните потоци и отчет за собствения капитал, но тя намираше приложение само до предприятията, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност (§ 1, т. 15 от ДР на отменения ЗСч), чиито показатели са многократно по-ниски спрямо тези за малките предприятия, регламентирани в новия счетоводен закон.

В чл. 29, ал. 8 от новия ЗСч изрично е посочено, че разгледаните по-горе изключения са само опция и ако тези предприятия желаят, могат по избор да съставят пълен комплект на годишни финансови отчети.

Професионалната прецизност изисква да се постави и разгледа ключовият въпрос дали могат всички предприятия да се възползват от изключенията, регламентирани в чл. 29 от новия ЗСч?

⁷ Чл. 29, ал. 5 от новия ЗСч регламентира едно ограничение във връзка с това изключение. В тази връзка следва да се имат предвид и дефинициите в § 1, т. 6 и т. 28 от ДР на новия ЗСч.

⁸ В счетоводния баланс разделите се означават с букви.

⁹ Отчетът за приходите и разходите както според Директива 2013/34/ЕС (Приложение V и VI), така и според Постановление № 394 на МС от 30 декември 2015 г. съдържа статии. В този смисъл в т. 20.4. от изменения СС 1, в съответствие с изискванията на чл. 36, § 2, б. „б“ от Директива 2013/34/ЕС, са посочени статиите, които най-малко следва да съдържа съкратеният ОПР на микропредприятията.

¹⁰ В счетоводния баланс разделите се означават с букви, а групите с римски цифри.

¹¹ Отчетът за приходите и разходите както според Директива 2013/34/ЕС (Приложение V и VI), така и според Постановление № 394 на МС от 30 декември 2015 г. съдържа статии. В този смисъл в т. 20.5. от изменения СС 1, в съответствие с изискванията на чл. 14, § 2 от Директива 2013/34/ЕС, са посочени границите, в които може да бъде съставен съкратеният ОПР на малките предприятия.

Следва да се напомни за изискването на § 16 от МСС 1 „Представяне на финансови отчети“, съгласно който предприятие, чиито финансови отчети са изготвени в съответствие с Международните счетоводни стандарти, изрично и безрезервно оповестява този факт в пояснителните приложения. **Предприятието не може да определя финансовите отчети като съответстващи на МСС, освен ако те не отговарят на всички изисквания на МСС.** В този смисъл са важни и изискванията на § 10 от МСС 1, който определя компонентите на финансовите отчети.

По изследвания въпрос важно значение има съдържанието на § 7 от Преамбюла на Директива 2013/34/ЕС, съгласно който разпоредбите на директивата следва да се прилагат само дотолкова, доколкото **те не са несъвместими или не влизат в противоречие с разпоредбите** относно финансовото отчитане за определени видове предприятия, или с разпоредбите относно разпределението на капитала на предприятието, **залегнали в други действащи законодателни актове, приети от една или повече институции на Съюза.**

Следва да се напомни и че МСС, които се прилагат в Европейския съюз и в частност в РБългария, се приемат с регламент на Европейската комисия – на настоящия етап това е Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета и последващите му изменения и допълнения.

Предвид изложеното може да се направи нормативно и професионално обосноваият извод, че изключенията, регламентирани в чл. 29 от новия Закон за счетоводството, са несъвместими с изискванията на МСС и в този смисъл са приложими единствено и само за предприятията, които изготвят и представят финансовите си отчети на база на Националните счетоводни стандарти. Новият Закон за счетоводството търпи сериозна професионална критика в изследваното направление, тъй като не е регламентирал ясно и последователно този въпрос, което ще създаде двусмислие и проблеми в практиката по неговото разбиране и прилагане.

Изложеният извод се потвърждава напълно и от отговора на въпрос № 3, съдържащ се в „Практически отговори и разяснения относно прилагане на новия Закон за счетоводството“, изготвени от Учебно-методичния съвет на ИДЕС и публикувани на интернет страницата на ИДЕС.

Съгласно чл. 38, ал. 4 от новия ЗСч микро-¹² и малките предприятия, които не подлежат на задължителен независим финансов одит, **могат да не публикуват** своите:

- ✓ отчети за приходите и разходите, и
- ✓ докладите за дейността.

Съвкупният анализ на чл. 29 и чл. 38 от новия ЗСч позволява да се направи

¹² Отчитайки правилото на § 3 от Допълнителните разпоредби на новия Закон за счетоводството.

следният обобщен нормативно и професионално обоснован извод¹³:

- ✓ **Микропредприятията, които изготвят и представят финансовите си отчети на база на НСС и финансовите им отчети не подлежат на задължителен одит, ще публикуват единствено и само съкратен счетоводен баланс по раздели (чл. 29, ал. 4 и чл. 38, ал. 4 от новия ЗСч);**
- ✓ **Малките предприятия, които изготвят и представят финансовите си отчети на база на НСС и финансовите им отчети не подлежат на задължителен одит, ще публикуват единствено и само съкратен счетоводен баланс по раздели и групи и приложение (чл. 29, ал. 6 и чл. 38, ал. 4 от новия ЗСч).**

Най-широко прокламираната цел и достойнство на новия счетоводен закон е облекчението на микро- и малките предприятия, включително по отношение съдържанието и публикуването на годишните финансови отчети. Няма съмнение, че след внимателно запознаване с новия нормативен акт и разглеждайки го изолирано, посочената цел е постигната.

Никъде обаче в „рекламата на новия ЗСч“ не се споменава, че държавните органи, основно в лицето на Националния статистически институт и Националната агенция за приходите, ще продължават да изискват на регулярна периодична база изготвянето и представянето на подробна финансова информация от този кръг предприятия независимо от облекченията в счетоводния закон. Казано по друг начин, може обосновано да се очаква, че тези категории предприятия ще продължат и след 01.01.2016 г. да изготвят и представят на държавата подробна финансова информация.

И тук възниква обоснованият въпрос дали разглежданите предприятия ще бъдат реално облекчени, или практически ефектът от тези изменения ще бъде, че финансова информация, която се изготвя и съществува, няма да бъде на разположение на потребителите на информация, към които де факто е ориентирана съвременната финансова отчетност и чиято информационна потребност е призвана да обезпечи. Времето и практиката ще дадат отговор на поставения въпрос, а за всички нас остава да следим дали ще е налице реално облекчение, или под това мото всъщност не се постига само информационно затъмнение на заинтересованите потребители и обществото като цяло.

В заключение следва да се отбележи, че на настоящия етап Учебно-методичният съвет на ИДЕС работи по интересни въпроси във връзка с изразяването на одиторското мнение по отношение на съкратени годишни финансови отчети на микро- и малки предприятия. Очаква се скоро професионалното заключение да се финализира и публикува и така да бъде в помощ на одиторската колегия при проверката и заверката на годишните финансови отчети за 2016 и следващите финансови години.

¹³ Посоченият извод засяга годишния финансов отчет за 2016 и следващите години (при условие че няма промяна в ЗСч), като не разглежда преходната ситуация за годишния финансов отчет за 2015 г., при която са налице специфични особености.

III. Приложима счетоводна база (някои аспекти)

Предприятията от обществен интерес са единствените, които ще бъдат задължени по закон да изготвят и представят финансовите си отчети на база на МСС¹⁴.

Всички останали предприятия по смисъла на новия Закон за счетоводството (големи, средни, малки и микропредприятия) ще могат по избор да прилагат НСС или МСС при наличието на някои особености.

Предоставената законова възможност за по-пълно и всеобхватно прилагане на Националните счетоводни стандарти следва да се оцени професионално като значим и положителен момент в новия Закон за счетоводството, поради факта, че НСС са значително по-адекватни и уместни за националната ни икономика и българските предприятия.

Предвид вече изложеното в настоящия материал, в професионалните среди се очаква голямото предизвикателство (по отношение разработването на НСС) да бъде липсата на професионален орган с необходимата ресурсна и кадрова обезпеченост, който да е оторизиран за изработването, поддържането и развитието на тази счетоводна база, а както е добре известно, това е един изключително труден и сложен професионален процес, изискващ задълбочени и детайлни технически професионални познания и умения.

Много трудно (да не кажа невъзможно на този етап) е да се прогнозира как ще бъде решен този открит и много важен въпрос. Към настоящия момент или няма, или под никаква форма не е комуникиран план или виждане в разглежданото направление. Специализираната държавна администрация, която отговаря за този процес, не търси и не води диалог с професионалната общност, нито е обявила предприемането на някакви действия. Очевидно е налице огромно времево изоставане, което е спорно дали ще може да бъде наваксано. Остава се с впечатлението, че урокът от недостатъците от новия Закон за счетоводството и търпящия изключителна професионална критика „кърпеж“ на Националните счетоводни стандарти от края на 2015 г. пак не са били достатъчни да покажат, че начинът, по който се работи, комуникира и взаимодейства, е меко казано неефективен и неподходящ. Остават откритите риторични въпроси, това ли заслужава финансовата отчетност в страната и наблюдаваната негативна тенденция необратим процес ли е? И за да се избегнат всякакви спекулации, отново ще подчертая, че възприемането на подобни професионални анализи следва да бъде единствено и само от тяхната положителна страна, целяща да алармира и да постави проблемни въпроси на масата за дискусия, с цел **да се търси конструктивно и обществено полезно решение и развитие, докато все още времевата рамка (макар и със сериозни уговорки) го позволява.**

Съгласно § 11 от ПЗР на новия ЗСч големите предприятия задължително ще съставят и представят финансовите си отчети за 2016 г. на база на

¹⁴ Темата за ПОИ няма да бъде разглеждана подробно в настоящия анализ – в този смисъл обръщам внимание на читателите, че се очаква промяна в дефиницията, посредством § 12 от Преходните и заключителните разпоредби на проекта на новия Закон за независимия финансов одит, приет от Министерски съвет.

Международните счетоводни стандарти. Те ще имат право да преминат към прилагане на Националните счетоводни стандарти към 1 януари 2017 г., т.е. за 2017 г. Посоченото се отнася както за големите предприятия, съществували към 01.01.2016 г., така и за тези, нововъзникнали през 2016 г.

Всички останали предприятия по смисъла на новия Закон за счетоводството (средни, малки и микропредприятия), които изготвят и представят финансовите си отчети за 2015 г. на база на МСС, ще могат по силата на § 8 от ПЗР на новия ЗСч еднократно да изберат към 01.01.2016 г. (т.е. за отчетния период 2016 г.) да преминат (да се върнат) към прилагането на НСС. Предоставеният избор посредством преходния режим на новия Закон за счетоводството е еднократен и ще има действие само за 2016 г. Предоставената опция е за всички предприятия, които изготвят и представят финансовите си отчети за 2015 г. на база на МСС, без значение дали прилагането на МСС е наложено по закон, или направено по избор на предприятието.

В професионалната литература и практика е налице дискусия и спорове относно действието на анализирания преходен режим само за 2016 г., като се поддържа и теза, че еднократният преход не е времево ограничен и може да се случи в отчетни периоди след 2016 г. Следва да се отбележи, че самостоятелно изследвана, нормата на § 8 от ПЗР на новия ЗСч позволява двойко тълкуване. И тук не мога да спестя сериозната си критика към новия ЗСч, който допуска по такива ключови и значими въпроси, засягащи съществено много голям брой предприятия, да бъде неprecizen, спорен и пораждащ сериозни практически проблеми.

Следвайки правилата и установената практика на тълкуване, може професионално обосновано да се заключи, че единственият отчетен период, за който могат да се приложат безконфликтно нормите на чл. 34, ал. 4 и § 8 от ПЗР на новия ЗСч, е 2016 г., т.е. еднократният преход от МСС към НСС за микро-, малко или средно предприятие (което не е ПОИ), може да се направи само и единствено през 2016 г.

Изложеният извод се потвърждава напълно и от отговорите на въпроси № 6 и 9, съдържащи се в „Практически отговори и разяснения относно прилагане на новия Закон за счетоводството“, изготвени от Учебно-методичния съвет на ИДЕС¹⁵.

Преходът от МСС към НСС се осъществява по изцяло новия, в сила от 01.01.2016 г. СС 42 „Прилагане за първи път на националните счетоводни стандарти“. Въпреки че стандартът е без аналог в националната счетоводна практика и е изключително сериозно професионално предизвикателство, преди приемането му не беше подложен на никакво професионално и/или обществено обсъждане. Налице са определени слабости и недостатъци, поради което на настоящия етап търпи основателни професионални критики.

Не бива да се забравя, че промяната в приложимите счетоводни стандарти (счетоводната база) е промяна в счетоводната политика, поради което е възможно преходът от МСС към НСС да има и данъчни измерения и

¹⁵ До аналогичен извод стига и А. Свраков, цит. труд, стр. 31-32.

компликации (данъчното третиране на ефектите от промяна в счетоводната политика е регламентирано в чл. 82 от ЗКПО).

Налице е един много важен детайл и особеност на новия Закон за счетоводството в изследваното направление, на който следва да се обърне много сериозно внимание. **Предприятията, които ще се възползват от еднократния преходен режим на новия ЗСч и ще преминат към прилагането на НСС, при действието на новия ЗСч (т.е. при презумпция, че постановките му не бъдат променени) никога повече няма да могат да променят счетоводната си база за изготвяне и представяне на финансовите си отчети, т.е. за тях няма да е приложима опцията за еднократно преминаване по избор към прилагане на МСС¹⁶.**

Посоченият еднозначен извод се налага от „опашката“ на чл. 34, ал. 3 от новия ЗСч – доброволното преминаване към МСС се допуска само „при условие че не е извършвана промяна на счетоводната база“, а възползвайки се от правото за преминаване от МСС към НСС на 01.01.2016 г., предприятието извършва промяна на счетоводната си база и то под действието на новия Закон за счетоводството.

Считам подобна регламентация за концептуално и професионално неправилна, тъй като еднократният (специфичен) преходен режим има за цел да внесе корекции в една недотам издържана и съобразена с националната икономика и особености политика за широко прилагане на Международните счетоводни стандарти до този момент, като вместо това **практически създава необоснована неравнопоставеност между предприятията в страната, прилагащи Националните счетоводни стандарти.**

Предвид всичко изложено следва да се заключи, че огромната част от **предприятията в страната са поставени в много сложна и меко казано, деликатна ситуация, като са изправени пред предизвикателството да направят ключов избор за приложимата от тях счетоводна база при наличие на редица особености и без липсата на яснота по отношение на развитието и крайната редакция на Националните счетоводни стандарти.**

Това е така, тъй като:

- ✓ липсва или не е комуникиран под никаква форма от страна на специализираната държавна администрация план или виждане по отношение на развитието и крайната редакция на Националните счетоводни стандарти;
- ✓ преходът може да бъде съпроводен с (включително значими) двупосочни данъчни ефекти;
- ✓ за да бъдат ползвани облекченията по новия ЗСч, предприятието следва да прилага НСС, а от друга страна, преходът към НСС не дава възможност никога повече да бъде променяна (макар и еднократно)

¹⁶ Следва да се отбележи, че преминаване към МСС ще има само по силата на законово изискване, в случай че съответното предприятие попадне в обхвата на ПОИ, които по силата на чл. 34, ал. 1 от новия ЗСч задължително прилагат МСС.

счетоводната база, включително в случаите на обективни предпоставки за това (последното може да създаде практически проблеми и да има негативни последици в бъдеще, например при преговори за последваща продажба на бизнес на чуждестранен инвеститор).

Посоченото не може и няма как да не предизвика и създаде сериозни проблеми сред бизнеса, професионалната общност и в практиката.

Средните, малките и микропредприятията, които изготвят и представят финансовите си отчети за 2015 г. на база на МСС и решат да не се възползват от еднократния преходен режим за преминаване към НСС през 2016 г., т.е. ще запазят приложимата си счетоводна база (МСС) през 2016 г., няма да имат право впоследствие (при равни други условия) да преминат към прилагането на НСС – този извод произтича от нормата на чл. 34, ал. 4 от новия ЗСч.

Средните, малките и микропредприятията, които изготвят и представят финансовите си отчети за 2015 г. на база на НСС (НСФОМСП), могат през 2016 г. да изготвят финансовите си отчети на база НСС или МСС по избор. В тази фактическа обстановка, при равни други условия, са възможни две хипотези:

- ✓ Ако през 2016 г. предприятието изготви и представи финансовите си отчети на база НСС, то дружеството запазва правото си по силата на чл. 34, ал. 3 от новия ЗСч еднократно в бъдеще (в следващ отчетен период) да премине по избор към прилагането на МСС (без право за последващо връщане към НСС – чл. 34, ал. 4 от новия ЗСч).
- ✓ Ако през 2016 г. предприятието изготви и представи финансовите си отчети на база МСС, то на основание чл. 34, ал. 4 от новия ЗСч дружеството няма да има право впоследствие да премине към прилагането на НСС.

Изложените по-горе изводи и заключения се потвърждават от отговорите на въпроси № 6 и 9, съдържащи се в „Практически отговори и разяснения относно прилагане на новия Закон за счетоводството“, изготвени от Учебно-методичния съвет на ИДЕС.

Ако настоящият професионален анализ е успял да разясни нормативната рамка и да постави някои от проблемните въпроси и теми за дискусия в разглежданите области, то значи той е успял да изпълни целта си. Авторът ще бъде професионално удовлетворен, ако разработката му бъде, от една страна, полезна за практикуващата колегия, а от друга - има ролята на катализатор за решаване на изведените в нея ключови и значими проблеми за финансовата отчетност в страната.

**ON CERTAIN SIGNIFICANT ASPECTS OF THE NEW ACCOUNTANCY
ACT – LEGAL FRAMEWORK AND ISSUES*****Velin Filipov***

*Certified Public Accountant,
Registered Auditor
Accounting and Tax Consultant
Managing Partner Filipov and Partners*

<i>Key words:</i>	<i>Summary</i>
<i>The new Accountancy Act Corporate Income Tax Act National Accounting Standards International Accounting Standards (IASs) Annual financial statements</i>	<i>This article takes a critical look at, and analyzes, some significant key requirements of the new Accountancy Act, outlining certain material features and issues related to the term for preparing the annual financial statements and its relationship with tax law rules, the components of the annual financial statements, as well as discussing certain aspects of the applicable basis of accounting.</i>