



## СЪСТАВИТЕЛИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ – ВЪЗМОЖНИ НАРУШЕНИЯ НА ЧЛЕН 17 И ЧЛЕН 18 ОТ ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО

**Христо Досев**

Дипломиран експерт-счетоводител, регистриран одитор  
Управляващ съдружник в „Досеви – консултации  
и одит“ ООД – Габрово

Ключови думи:	Резюме
<p>Закон за счетоводството</p> <p>Финансови отчети</p> <p>Съставители</p> <p>Счетоводни предприятия</p>	<p><i>В периода от календарната година, когато годишното счетоводно приключване е в своя край, съвсем резонно възниква въпросът кой може да бъде съставител на финансовите отчети на предприятията в страната, без оглед на това коя е възприетата база за съставяне и представяне на финансовите отчети – НСС или МСФО.</i></p> <p><i>Въпросите, регламентиращи изискванията към съставителите на финансови отчети, са уредени в глава първа, раздел VI от Закона за счетоводството. Съгласно чл. 17 от счетоводния закон съставителите на финансови отчети могат да бъдат 3 категории лица, а именно:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li><i>1) физически лица;</i></li> <li><i>2) счетоводни предприятия; и</i></li> <li><i>3) собствениците или съдружниците на отчитащото се предприятие.</i></li> </ol> <p><i>Изборът и възможностите, предоставени от счетоводния закон по отношение на категорията лица, които могат да бъдат съставители на финансови отчети, ще бъдат разгледани в настоящата статия през призмата на единадесет на брой конкретни примера и хипотези.</i></p>

Погледнато от професионална гледна точка, изискванията за съставител на финансови отчети по реда на Закона за счетоводството са пределно ясно и точно регламентирани в чл. 17 и чл. 18 от същия. Това предполага безпроблемно прилагане на изискванията от страна на практикуващите специалисти. Добавяйки факта, че по същество новото счетоводно законодателство, в сила считано от 01.01.2016 година, не изменя по същество законовите изисквания, действали в сила до 31.12.2015 година, следва да се очаква, че не би следвало да има неясноти по коректното прилагане на изискванията в тази област. В действителност настоящата статия ще покаже, че между практиката и теорията съществуват редица разминавания, които ще бъдат обобщени с помощта на няколко примера и на които ще се даде отговор на база на разбирането ни по отношение на счетоводното, данъчно и търговско-правно законодателство. Като

за начало, придържайки се към текстовете на закона, ще представим категориите лица, които могат да бъдат съставители на финансови отчети, изготвени в съответствие с приложимите счетоводни стандарти – НСС или МСФО. Според чл. 17, ал. 1 и ал. 2 от Закона за счетоводството тези категории са три на брой и съответно като съставители на финансови отчети могат да бъдат: физически лица, счетоводни предприятия и собственици и съдружници на отчитащите се предприятия.

**Първата категория съставители на финансови отчети са физически лица.** Авторът ги оприличава с понятието *професионални счетоводители*, тъй като тези лица са задължени да отговарят на определени изисквания в Закона за счетоводството по отношение на минимална степен на завършено образование и съответстващ към него действителен стаж по специалността (чл. 18, т. 1), както и изискване да не са осъждани за престъпление от общ характер по глава пета и по глава шеста, раздел I от особената част на Наказателния кодекс (чл. 18, т. 2).

За тази категория съставители на финансови отчети можем да кажем, че съответните законови изисквания не са променени спрямо отменения Закон за счетоводството (в сила до 31.12.2015 година), поради което смятаме, че не би трябвало да има затруднения при прилагане на съответните изисквания. Въпреки това, на база на конкретните казуси и хипотези, които ще бъдат разгледани по-долу, авторът ще се опита да поясни за някои грешки и пропуски, които е възможно да бъдат допуснати в практиката. Нашата задача ще бъде да обвърже изискванията на счетоводното законодателство по отношение на завършеното образование и съответстващия към него действителен стаж с общите изисквания на Закона за счетоводството, включително и някои аспекти на търговското право и данъчното законодателство, с оглед недопускане на възможно отклонение от данъчното облагане.

Съгласно изискванията, изброени в чл. 18, т. 1 от Закона за счетоводството, за да може едно физическо лице да отговаря на изискванията за съставител на финансови отчети, то следва да има завършено образование и съответстващ към него действителен стаж<sup>1</sup> *в областта на счетоводството, външния и вътрешния одит и финансовата инспекция, данъчните ревизии или като преподавател по счетоводство*, както следва:

- ❖ при придобито висше счетоводно-икономическо образование – магистърска степен – две години действителен стаж;
- ❖ при придобито висше счетоводно-икономическо образование – бакалавърска степен – три години действителен стаж;
- ❖ при придобито висше счетоводно-икономическо образование – степен „професионален бакалавър“ – четири години действителен стаж;

---

<sup>1</sup> По смисъла на § 1, т. 3 от ДР на Закона за счетоводството под „действителен стаж“ се разбира действително прослужено време по трудово или служебно правоотношение, времето, през което лицето е работило без трудово правоотношение, както и времето, през което лицето е полагало личен труд или е упражнявало свободна професия и изцяло се е осигурявало за своя сметка, като в него не се включва времето на наборната военна служба и времето за отглеждане на малко дете.

- ❖ при придобито друго висше икономическо образование – пет години действителен стаж; и
- ❖ при придобито средно икономическо образование – осем години действителен стаж и то само като счетоводител.

На практика често се случва да се пренебрегне регламентираното в чл. 17, ал. 1 от Закона за счетоводството изискване, че между физическите лица – съставители на финансови отчети, и отчитащите се предприятия следва да има сключено трудово, служебно или облигационно правоотношение. Отделно не се обръща внимание на факта дали съответното правоотношение е определено да бъде възмездно по справедливи (пазарни) цени, което не е изискване на счетоводното законодателство, но което е изискване на данъчното законодателство, за да не се приеме това правоотношение като отклонение от данъчното облагане. В тази връзка предлагаме да разгледаме следните хипотетични примери, в които ще се опитаме да определим доколко са спазени изискванията на приложимото счетоводно и данъчно законодателство.

### Пример I

*Казус:* В предприятието управителят отговаря на изискванията на чл. 18 от Закона за счетоводството за завършено образование и съответстващ към него действителен стаж по специалността. Може ли той да се подпише едновременно като управител и като съставител на ГФО на повереното му предприятие? Задължително ли е да получи възнаграждение за това, че физическото лице се явява и съставител на ГФО?

*Решение:* За да бъде съставител на ГФО, съответното физическо лице задължително следва да бъде в трудово или в облигационно правоотношение с предприятието. Фактът, че лицето отговаря на изискванията на чл. 18 от Закона за счетоводството за завършено образование, съответстващ към него действителен стаж, както и липса на осъдителна присъда по глава пета и по глава шеста на раздел I от особената част на Наказателния кодекс, не е достатъчно условие, за да е спазено изискването на Закона за счетоводството по отношение на съставителите на финансови отчети. За да е спазен счетоводният закон, следва между управителя и предприятието да има сключено някакво правоотношение – било то трудово или облигационно. В случай че физическото лице е посочено като управляващ и представляващ търговското дружеството единствено въз основа на учредителния акт (дружествен договор/устав), но с него не е сключено правоотношение, представлява нарушение на Закона за счетоводството по отношение на съставителите на финансови отчети. Ако все пак управителят на дружеството е избран за такъв посредством трудово или облигационно правоотношение с търговското дружество, то е редно в това правоотношение, освен задължението да управлява и представлява дружеството, да бъде включено и задължението да съставя годишните финансови отчети на дружеството. Едва по този начин изискването за съставяне на ГФО ще бъде регламентирано посредством съответното правоотношение.

По въпроса за дължимост на възнаграждение смятаме, че съответното правоотношение следва да бъде възмездно – по пазарни цени, за да не може

органите по приходите да квалифицират това правоотношение като отклонение от данъчното облагане по смисъла на чл. 77 от ЗДДФЛ и чл. 16 от ЗКПО.

## Пример II

*Казус:* Съдружник в дружество с ограничена отговорност е самоосигуряващо се лице, полагащо личен труд в предприятието, за което не получава възнаграждение. В същото време съдружникът като физическо лице отговаря на изискванията на чл. 18 от Закона за счетоводството за завършено образование и съответстващ към него действителен стаж по специалността. Ще бъде ли нарушен Законът за счетоводството, ако съдружникът бъде съставител на ГФО на предприятието за финансовата 2016 година? Дружеството е предприятие, което осъществява дейност през 2016 година.

*Решение:* Съгласно чл. 123 от Търговския закон (ТЗ) всеки съдружник има право да участва в управлението на дружеството. В същото време разпоредбата на чл. 124 от Търговския закон го задължава да участва в това управление и едновременно с това го задължава да оказва съдействие за осъществяваната от дружеството независима икономическа дейност. За тези си действия Търговският закон не изисква съответният съдружник да получава възнаграждение. Ето защо няма да е налице отклонение от данъчното облагане по реда на ЗКПО и ЗДДФЛ в случаите, когато съдружниците в дружество с ограничена отговорност полагат личен труд, за което не получават възнаграждение, защото това им задължение им е вменено по силата на закон (ТЗ).

Действието на съдружника по отношение на съставянето на ГФО е подчинено на други правила и изисквания, за разлика от неговите действия по управление на дружеството по реда на Търговския закон. След като съответното физическо лице – съдружник в дружество с ограничена отговорност, отговаря на изискванията за съставител на финансови отчети, регламентирани в чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството, този съдружник може да бъде съставител на ГФО на дружеството, при условие че спазва изискването и на чл. 17, ал. 1 от Закона за счетоводството. Т.е. следва да е налице правоотношение между съдружника и търговското дружество, с което да се урежда, че полагането на личен труд в дружеството от страна на съдружника включва и съставянето на ГФО. По този начин няма да бъде нарушен Законът за счетоводството, при положение че съдружникът бъде съставител на ГФО на предприятието за финансовата 2016 година. От гледна точка на спазване на данъчните закони може да предупредим, че безвъзмездното правоотношение между предприятието и физическото лице (съдружник в дружеството) или възмездното такова, но сключено на непазарни нива, може да се квалифицира от органите по приходите като отклонение от данъчно облагане по смисъла на чл. 77 от ЗДДФЛ и чл. 16 от ЗКПО.

## Пример III

*Казус:* Физическо лице, отговарящо на изискванията за съставител на финансови отчети по смисъла на чл. 18, т. 1 и ал. 2 от Закона за счетоводството,

работи по няколко трудови договора с търговски дружества (с едни и същи собственици) с обща продължителност на работния ден – 8 часа. В същото време физическото лице отговаря за текущата счетоводна отчетност на още 4 търговски дружества, собственост на съдружниците/управителите в дружествата, в които лицето работи по трудов договор. Как може физическото лице да бъде съставител на ГФО на другите 4 търговски дружества, без да бъде нарушен Законът за счетоводството?

*Решение:* Отново по подобие на разгледаните примери I и II, за да бъде изпълнено изискването на чл. 17, ал. 1 от Закона за счетоводството, между физическото лице и останалите 4 търговски дружества следва да бъдат сключени правоотношения – трудови и/или облигационни. Имайки предвид изискванията за минимална междудневна почивка по реда на чл. 152 от Кодекса на труда, то съответното физическо лице не може да работи повече от 12 часа по едно или няколко трудови правоотношения. Ето защо едната възможност е с останалите 4 предприятия да се сключат трудови договори, така че общата продължителност по всички трудови правоотношения да не надхвърля 12 часа дневно. Другата възможност е с тези 4 предприятия да се сключат облигационни правоотношения (граждански договори), с които да се регламентира, че съответното лице ще съставя годишните им финансови отчети. Едва по този начин ще бъде спазено и изискването на чл. 17, ал. 1 от Закона за счетоводството.

За да не се квалифицират тези облигационни правоотношения като отклонение от данъчното облагане по реда на чл. 77 от ЗДДФЛ и чл. 16 от ЗКПО, същите следва да бъдат възмездни и то на пазарни равнища. По този начин нито за 4-те предприятия, нито за физическото лице – съставител на финансовите отчети, няма да се създадат предпоставки за търсене на отговорност по отношение отклонение от данъчното облагане от страна на органите по приходите.

**Втората категория съставители на финансови отчети са счетоводни предприятия.** За да се считат за такива по смисъла на счетоводното законодателство, същите трябва да отговарят на следните две законови изисквания, регламентирани в Закона за счетоводството.

- ❖ На първо място, съответното дружество следва да отговаря на дефиницията за *счетоводно предприятие*, регламентирана в § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството. Това означава, че предприятието следва да бъде лице (дружество), регистрирано по Търговския закон или по законодателството на друга държава – членка на Европейския съюз, или на държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, **в чийто предмет на дейност е включено организиране на счетоводно отчитане и съставяне на финансови отчети.**
- ❖ На второ място, чл. 18 от Закона за счетоводството изисква управляващият и/или представляващ това счетоводно предприятие да е физическо лице, което да отговаря на изискванията за съставител,



предвидени в чл. 18, т. 1 и т. 2 от закона. В случая няма значение кое физическо лице от персонала на счетоводното предприятие реално съставя финансовия отчет, тъй като в крайна сметка като съставител на финансовите отчети следва да се впише името и съответно да се положи подписът на физическото лице, представляващо и управляващо счетоводното предприятие.

При тази категория съставители на финансови отчети не се изисква наличието на правоотношение между счетоводното предприятие и физическото лице, което го представлява и управлява, тъй като наличието на подобно правоотношение е изискване само и единствено когато съставителите на финансови отчети са физически лица (чл. 17, ал. 1 от Закона за счетоводството).

### Пример IV

*Казус:* Физическо лице отговаря на изискванията на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството за съставител на финансови отчети. Лицето е съдружник и самоосигуряващо се лице, полагащо личен труд в своето търговско дружество, което се счита за счетоводно предприятие по смисъла на § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството. Счетоводното предприятие се управлява и представлява заедно и поотделно от две физически лица, като именно едното от тях е това лице, което отговаря на изискванията за съставител на финансови отчети по реда на чл. 18 от Закона за счетоводството. Въпросното лице е управляващо и представляващо счетоводното предприятие по силата на сключен Договор за управление и контрол (ДУК), за което не получава възнаграждение. Пита се ще бъде ли нарушен Законът за счетоводството, ако въпросното лице се подписва като съставител на годишните финансови отчети на предприятията, с които счетоводното предприятие е сключило договор за счетоводно абонаментно обслужване?

*Решение:* След като счетоводното предприятие покрива изискванията на § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството и управляващият и/или представляващ счетоводното предприятие е физическо лице, което отговаря на изискванията на съставител на финансови отчети по отношение на завършено образование и съответстващ към него действителен стаж, както и липсата на осъдителна присъда за престъпление от общ характер по глава пета и по глава шеста, раздел I от особената част на Наказателния кодекс, регламентирани в чл. 18 от Закона за счетоводството, то съответното счетоводно предприятие може да бъде съставител на финансови отчети на предприятията (дружествата), които счетоводно се обслужват от счетоводното предприятие. По силата на чл. 25, ал. 2 от Закона за счетоводството финансовите отчети на предприятията следва да се подписват освен от ръководителя на предприятието, но и от:

- ✓ физическото лице, което е съставило финансовия отчет, при условие че съставителят на финансовите отчети е от първата категория в разглеждания материал – т.е. е физическо лице (професионален счетоводител), или от
- ✓ физическото лице, представляващо и/или управляващо счетоводното предприятие, при условие че съставителят на финансовите отчети е от

втората категория в разглеждания материал – т.е. е счетоводно предприятие по смисъла на § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството.

Ето защо подпис като съставител на финансовите отчети в разглеждания казус следва да положи физическото лице – представляващо и/или управляващо счетоводното предприятие. В този ред на мисли ще добавим, че по силата на чл. 25, ал. 3 от Закона за счетоводството във финансовите отчети следва да се посочи още и името<sup>2</sup> на:

- ✓ управителя на отчитащото се предприятие;
- ✓ физическото лице, когато съставител на ГФО е физическо лице;
- ✓ физическото лице, управляващо и представляващо счетоводното предприятие, когато съставител на ГФО е счетоводно предприятие.

Освен това ГФО се подпечатва с печат на отчитащото се предприятие и с печат на счетоводното предприятие – само в случаите, когато съставител на ГФО е счетоводно предприятие.

### Пример V

*Казус:* Физическо лице отговаря на изискванията на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството за съставител на финансови отчети. Лицето е съдружник и самоосигуряващо се лице, полагащо личен труд в своето търговско дружество, което се счита за счетоводно предприятие по смисъла на § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството. В дружеството няма назначен никакъв персонал по трудов договор или по „граждански договор“. Счетоводното предприятие се управлява и представлява от съдружника – физическо лице. Може ли съдружникът да бъде вписан като съставител на ГФО на счетоводното предприятие?

*Решение:* От съществено значение е дали физическото лице е управител на счетоводното предприятие единствено по реда на дружествения договор на търговското дружество, или е управител по реда на сключено правоотношение. За да се спази изискването на чл. 17, ал. 1 от Закона за счетоводството в случаите, когато съставител на ГФО е физическо лице, то следва да е налице сключено трудово и/или облигационно правоотношение между това физическо лице и самото счетоводно предприятие. В противен случай това физическо лице не може да бъде съставител на ГФО на предприятието, което представлява и управлява. Неоспорим факт е, че това физическо лице ще положи името и подписа си като съставител на финансовите отчети на онези предприятия, които счетоводно се обслужват от счетоводното предприятие, което то представлява и управлява, но при липса на правоотношение между него и самото счетоводно предприятие то ще наруши Закона за счетоводството, ако впише себе си като съставител на ГФО на самото счетоводно предприятие.

---

<sup>2</sup> След като ЗСч използва понятието **име** – считаме, че това са трите имена за самоличност на съответното физическо лице, тъй като, съгласно чл. 9, ал. 1 от Закона за гражданската регистрация, името на българските граждани, родени на територията на Република България, се състои от собствено, бащино и фамилно име.

### Пример VI

*Казус:* Казусът напълно припокрива изложената конкретна фактическа обстановка от **Пример V**. Питането в случая е може ли като съставител на ГФО на счетоводното предприятие да се впише самото счетоводно предприятие – юридическо лице. Т.е. допустимо ли е търговското дружество да бъде съставител на собствения си ГФО?

*Решение:* Търговското, респективно и данъчното право не допускат осъществяването на търговски сделки, в които участва само една страна. Т.е. не може счетоводното предприятие да сключи търговска сделка (за предоставяне на услуга) само със себе си. В този смисъл съставител на ГФО на счетоводното предприятие не може да бъде същото счетоводно предприятие (търговско дружество), а съставител би могло да бъде:

- (а) физическо лице, отговарящо на изискванията на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството, което е в трудово, служебно или облигационно правоотношение със самото счетоводно предприятие; или
- (б) друго търговско дружество, което се счита за счетоводно предприятие по смисъла на § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството.

### Пример VII

*Казус:* Търговско дружество се счита за счетоводно предприятие по смисъла на § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството. Управляващият и представляващ счетоводното предприятие е физическо лице, което отговаря на изискванията на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството. Счита ли се за нарушение по смисъла на Закона за счетоводството, ако счетоводното предприятие фактурира и съответно получава хонорар само от едно от предприятията, собственост на своя клиент, а за всички останали предприятия счетоводното обслужване е безплатно (като бонус), респективно счетоводното предприятие няма правоотношения с останалите дружества?

*Решение:* След като счетоводното предприятие покрива изискванията за съставител на финансови отчети по смисъла на Закона за счетоводството и управляващият и представляващ счетоводното предприятие отговаря на изискванията за съставител по реда на чл. 18, т. 1 и т. 2, в конкретната фактическа обстановка не е нарушен счетоводният закон. В чл. 17, ал. 1 няма изискване за наличието на облигационно правоотношение между отчитащото се предприятие и счетоводното предприятие, каквото изискване (трудова или облигационно) е налице в случаите, когато съставителят на финансовите отчети е физическото лице. Ето защо, когато финансовите отчети се съставят от счетоводни предприятия, в самите финансови отчети следва да се посочи името и да се постави подписът на физическото лице, управляващо и представляващо счетоводното предприятие.

В конкретната хипотеза могат да възникнат проблеми от търговски и данъчно-правен характер. Липсата на правоотношение и съответно на възмездност по отношение на предоставената услуга – съставяне на ГФО



между двама търговци (две данъчно задължени лица), може да бъде третирано и квалифицирано от органите по приходите като отклонение от данъчното облагане по реда на чл. 16 от ЗКПО. Ето защо предлагаме между двамата контрагенти – счетоводното предприятие и неговите клиенти, да се оформят съответните договорни отношения, които да бъдат на пазарни (справедливи) цени.

### Пример VIII

*Казус:* Компания майка има няколко дъщерни дружества. Нейният финансов отчет се съставя от физическо лице, отговарящо на изискванията за съставител по смисъла на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството. Физическото лице е назначено на длъжността главен счетоводител по трудов договор с компанията майка. Нарушен ли е Законът за счетоводството, ако главният счетоводител съставя ГФО на дъщерните предприятия, като това му задължение е вписано в длъжностната му характеристика към трудовия договор, сключен с предприятието майка? Предприятието майка не издава фактури на дъщерните дружества за оказаната от нейния служител услуга по съставяне на ГФО.

*Решение:* По отношение на съставянето на ГФО на предприятието майка считаме, че при така изнесените факти няма нарушение на Закона за счетоводството, тъй като съставителят е физическо лице, което е в трудово правоотношение с отчитащото се предприятие и съответно отговаря на изискванията за завършено образование и съответстващ към него действителен стаж по специалността, както и липса на осъдителна присъда по глава пета и по глава шеста, раздел I от особената част на Наказателния кодекс.

По отношение на съставянето на ГФО на дъщерните предприятия Законът за счетоводството е нарушен. От една страна, предприятието майка не отговаря на изискванията за счетоводно предприятие по смисъла на § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството, при което представляващ и/или управляващ счетоводното предприятие е физическо лице, което отговаря на изискванията за съставител по реда на чл. 18 от Закона за счетоводството. В този смисъл предприятието майка не може да бъде съставител на ГФО на своите дъщерни предприятия и респективно правилно в случая не фактурира услугата – съставяне на финансови отчети. От друга страна, липсата на правоотношение (трудова и/или облигационно) между физическото лице (главния счетоводител на предприятието майка) и съответните дъщерни предприятия прави така, че чл. 17, ал. 1 от Закона за счетоводството не е спазен. Фактът, че на физическото лице му е вменена задача по реда на длъжностната му характеристика, която се простира извън обхвата на сключеното трудово правоотношение с предприятието майка, по никакъв начин не постига изискванията на чл. 17, ал. 1 от Закона за счетоводството.

При условие че между физическото лице (главния счетоводител на предприятието майка) и дъщерните предприятия се сключи облигационно правоотношение, ще бъде спазен Законът за счетоводството по отношение на съставянето на ГФО на дъщерните дружества. Наличието на пазарно

(справедливо) възнаграждение по облигационните правоотношения ще е предпоставка за избягване идентифицирането на счетоводната услуга като отклонение от данъчното облагане по смисъла на чл. 77 от ЗДДФЛ и чл. 16 от ЗКПО.

**Третата категория съставители на финансови отчети**, които за първи път се въвеждат посредством новия Закон за счетоводството, **са самите собственици или съдружници** в отчитащото се предприятие, без за тях да се изисква да отговарят на изискванията на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството, както и наличие на трудово, служебно или облигационно правоотношение с отчитащото се предприятие. **Тази трета категория съставители на ГФО може да се прояви само при следните две ситуации:**

- ❖ при ГФО на еднолични търговци (ЕТ), които прилагат способа на едностранно счетоводно записване по реда на чл. 3, ал. 4 от Закона за счетоводството. Т.е. **нетните приходи от продажби** (съгласно § 1, т. 11 от ДР на Закона за счетоводството) на тези еднолични търговци не трябва да превишават сумата от 50 000 лева за текущия отчетен период, защото това е предпоставка съответният ЕТ да избере да отчита дейността си по способа на едностранното счетоводно записване.
- ❖ при **микропредприятията** по смисъла на чл. 19, ал. 2 от Закона за счетоводството, но само ако **предприятията не са осъществявали дейност през съответния отчетен период.**

Обръщаме внимание, че считано от 01.01.2017 година, с § 1, т. 30 от ДР на Закона за счетоводството се дава легална дефиниция на понятието „*предприятия, които не са осъществявали дейност през отчетния период*“. А това са онези предприятия, за които **едновременно** са налице следните четири условия:

1. през отчетния период не са извършвали сделки по чл. 1, ал. 1 от Търговския закон;
2. през отчетния период **не са възникнали условия** да бъде признат приход съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти;
3. не са осъществявали дейност, свързана с инвестиции, производство и/или продажба;
4. не са осъществявали покупка на стоки и услуги с цел получаване на доходи и печалби.

### Пример IX

*Казус:* Компания майка притежава на 100% свои дъщерни предприятия, които не са осъществявали дейност през отчетния период. За целите на чл. 19 от Закона за счетоводството тези дъщерни предприятия са класифицирани в категорията на микропредприятията. Дъщерните предприятия нямат нает

персонал и са в ликвидация. Кой може да бъде съставител на финансовите им отчети, така че да бъде спазен Законът за счетоводството?

*Решение:* След като тези дъщерни предприятия се считат за микропредприятия и съответно за предприятия, които не са осъществявали дейност по смисъла на § 1, т. 30 от ДР на Закона за счетоводството, то по силата на чл. 17, ал. 2 от Закона за счетоводството съставител на техните ГФО може да бъде собственикът или съдружникът им. В случая техният едноличен собственик на капитала е юридическо лице – предприятие майка, което означава, че като съставител на финансовите им отчети ще бъде вписано самото предприятие майка, без оглед на това, че същото не отговаря на изискванията за счетоводно предприятие по смисъла на Закона за счетоводството. В случая предприятието майка се явява съставител на финансовите отчети на дъщерните предприятия в качеството си на съдружник (собственик) на микропредприятие, което не е осъществявало дейност през отчетния период. Във финансовите отчети на дъщерните дружества като съставител следва да се впише наименованието на предприятието майка, а подпис следва да положи управляващият и представляващ това предприятие майка.

### Пример X

Казус: Дружество е класифицирано като микропредприятие за съответната финансова година, като през нея то е извършвало следните разходи – плащало е такса за вписване на ГФО в търговския регистър, плащало е на счетоводител, който **не отговаря** на изискванията за съставител на финансови отчети по реда на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството, плащало е банкови такси по разплащателната си сметка. Към 31 декември обслужващата го банка му е начислила възнаграждение за лихви в размер на 0,20 лева за наличните средства на дружеството по разплащателната му сметка по време на цялата календарна година. Може ли собственикът (съдружникът) на дружеството, който не отговаря на условията за съставител на финансови отчети по смисъла на чл. 18 от Закона за счетоводството, да бъде съставител на ГФО?

*Решение:* След като за предприятието за съответната година са възникнали условия за признаване на лихвен приход – в случая 0,20 лева, то същото не отговаря на дефиницията на понятието за предприятие, което не е осъществявало дейност през отчетния период по реда на § 1, т. 30 от ДР на Закона за счетоводството. Дори и ако в нарушение на счетоводното законодателство и с оглед несъществената сума дружеството не отчете счетоводния приход от лихви, за него за съответната година са били възникнали условия за признаване на приход по реда на счетоводното законодателство. След като дружеството не може да се класифицира като такова, което не е осъществявало дейност през отчетния период, то и неговият ГФО не може да бъде съставен от собственика (съдружника) на търговското дружество. За да бъде спазен Законът за счетоводството, съставител на ГФО на предприятието може да бъде единствено лице от първите две категории, разглеждани в настоящата статия, а именно от:

- физическо лице (професионален счетоводител<sup>3</sup>) по трудово или облигационно правоотношение; или от
- *счетоводно предприятие* по смисъла на Закона за счетоводството.

### Пример XI

*Казус:* Дружество е класифицирано като микропредприятие за съответната финансова година, като през нея то е извършвало следните разходи – плащало е такса за вписване на ГФО в търговския регистър, плащало е на счетоводител, който **не отговаря** на изискванията за съставител на финансови отчети по реда на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството, банкови такси по разплащателната си сметка, такса за подновяване на квалифициран електронен подпис и за канцеларски материали. Ще бъде ли спазен Законът за счетоводството, ако съставител на ГФО бъде единият от съдружниците, който не отговаря на изискванията за съставител по смисъла на чл. 18, т. 1 и т. 2 от Закона за счетоводството?

*Решение:* След като дружеството е микропредприятие и на база на направените стопански операции можем да заключим, че същото може да се счита за предприятие, което не е осъществявало дейност през отчетния период по смисъла на § 1, т. 30 от ДР на Закона за счетоводството, смятаме, че неговият ГФО може да бъде съставен от съдружника (собственика) на търговското дружество.

Казусите на разгледаните по-горе 11 примера са действителни и са събрани и обобщени на база на въпроси, които са задавани на семинари, обучения и специализирани счетоводни и данъчни списания. Тяхното многообразие и насоченост показва, че макар и ясно регламентирани, изискванията за съставителите на финансови отчети затрудняват практикуващите счетоводители. Разбира се, част от проблемите се появяват поради преследване на определени цели, свързани с икономия от данъчно облагане. В друга част на примерите не се прави ясно разграничаване между действията и отговорностите на физическите лица, в качеството им на съдружници, и лица, участващи с личен труд в отчитащото се предприятие, с тези, в качеството им на управляващи и представляващи търговски дружества. Не на последно място ще посочим и пропуските, свързани с погрешното разбиране на осъществяването на търговски сделки между две лица (търговци). С предложените решения на описаните конкретни фактически обстановки смятаме, че бихме могли да бъдем полезни на заинтересованите лица да отреагират достатъчно професионално в ситуациите, което в крайна сметка ще доведе до коректно разбиране и прилагане на изискванията на Закона за счетоводството по отношение на изискванията за съставители на финансови отчети.

---

<sup>3</sup> Т.е. физическото лице да отговаря на изискванията за съставител по реда на чл. 18, ал. 1 и ал. 2 от Закона за счетоводството.

**PREPARERS OF FINANCIAL STATEMENTS – POSSIBLE VIOLATION OF THE REQUIREMENTS OF ARTICLE 17 AND ARTICLE 18 OF THE ACCOUNTANCY ACT**

*Hristo Dosev*

*Certified Public Accountant, Registered Auditor*

*Managing Partner at “Dosevi – consultations and audit” LTD – Gabrovo*

<b>Key words:</b>	<b>Summary</b>
<p><i>Accountancy Act</i></p> <p><i>Financial statements</i></p> <p><i>Preparers</i></p> <p><i>Accounting firms</i></p>	<p><i>During the calendar year period, when the annual closing of accounts nears its end, it is only reasonable to ask the question as to who may be a preparer of the financial statements of entities in Bulgaria, regardless of which basis of accounting is adopted for financial statements preparation and presentation – the National Accounting Standards (NAS) or IFRS.</i></p> <p><i>The matters regulating the requirements for financial statements preparers are set out in Chapter I, Section VI, of the Accountancy Act. In accordance with Art. 17 of the Accountancy Act, three categories of persons may be preparers of financial statements, namely:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li><i>1) natural persons;</i></li> <li><i>2) accounting firms; and</i></li> <li><i>3) the owners of, or partners in, the reporting entity.</i></li> </ol> <p><i>The selection and the options provided by the Accountancy Act with regard to the categories of persons who may be financial statements preparers will be discussed in this paper on the basis of eleven specific examples and hypotheses.</i></p>