



ВИДОВЕ ПРЕДПРИЯТИЯ И БАЗИ ЗА ИЗГОТВЯНЕ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Христо Досев

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

Ключови думи:	Резюме
Счетоводна политика База за изготвяне на финансови отчети НСФОМСП МСФО Предприятия, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност Балансова стойност на активите Нетни приходи от продажби Средна численост на персонала Съкратен годишен финансов отчет Съставни части (компоненти) на годишния финансов отчет Закон за счетоводството	Несъмнено въпросите, свързани с изготвяне на годишните финансови отчети, са най-актуални в началото на всяка една календарна година. За да пристъпи, обаче, едно предприятие към тяхното изготвяне, първо следва да установи в коя „категория“ то попада съгласно счетоводното законодателство в лицето на Закона за счетоводството. Определянето на счетоводната база за изготвяне на финансовите отчети е основополагащ въпрос, който задължително следва да бъде разгледан и достатъчно ясно оповестен в счетоводната политика на отчитащото се предприятие. Ето защо в настоящия материал ще бъдат засегнати и такива въпроси, свързани с необходимостта от писането на такава счетоводна политика. Независимо от факта, че в приложимата счетоводна база за изготвяне на финансови отчети се определят съставните части (компоненти) на финансовия отчет, за редица категории (групи) предприятия Законът за счетоводството допуска някои облекчения, които ще бъдат разгледани в материала. Внимание: В настоящата разработка не са включени такива въпроси, които пряко засягат изготвянето на финансови отчети от страна на бюджетните предприятия и предприятията с нестопанска цел.

Счетоводна политика – част от ГФО или самостоятелна счетоводна рамка на отчитащото се предприятие

Когато говорим за счетоводната политика на дадено предприятие, авторът влага двоякия смисъл на това понятие, което той вижда в нея. От една страна, несъмнено счетоводната политика представлява една значителна част от приложението към годишния финансов отчет, което в крайна сметка превръща

счетоводната политика в елемент от петата съставна част (компонент) на годишния финансов отчет, изготвен в съответствие с избраната счетоводна база – НСФОМСП (МСФО). От друга страна, счетоводната политика следва да се разглежда и като самостоятелен нормативен документ, утвърден от страна на ръководството на отчитащото се предприятие, в което обширно и достатъчно аргументирано да бъдат посочени отделните критерии, принципи, бази, подходи, които са задължителни за прилагане от страна на счетоводството както по отношение на текущото счетоводно отчитане и отразяване на стопанските операции в хронологичните счетоводни регистри, така и по отношение на начина, по който съответните стопански процеси ще бъдат представени и докладвани в самия финансов отчет. Разбира се, тази предварително разписана и утвърдена счетоводна политика следва да бъде напълно синхронизирана с приложимото счетоводно законодателство. Казано по друг начин – счетоводната политика няма как да противоречи на Закона за счетоводството, нито пък има право да съдържа такива постановки, които са недопустими в приложимите счетоводни стандарти (НСФОМСП или МСФО).

Определянето на счетоводната база за изготвяне на финансови отчети – първи момент в счетоводната политика на предприятията

В приложното поле на нашия Закон за счетоводството¹ намират място редица облекчения по отношение на изготвянето на годишните финансови отчети. За да разберем, обаче, естеството на самото „счетоводно облекчение” и доколко то засяга отделното предприятие, следва предварително да знаем каква е избраната счетоводна база за изготвяне на финансовите отчети. Същата следва предварително да бъде определена и вписана в счетоводната политика, която ръководството на отчитащото се предприятие утвърждава.

Най-общо можем да кажем, че Законът за счетоводството определя няколко типа задължени лица (предприятия) във връзка с определянето на специфични законови изисквания по отношение на счетоводното отчитане и изготвяне на финансовите отчети. В тази връзка в следващите редове авторът ще идентифицира тези предприятия и ще обясни в какво се изразява спецификата, която счетоводното законодателство им придава в това им качество:

Предприятия по чл. 22б, ал. 1

По начало тази категория предприятия, определени от Закона за счетоводството, няма свое собствено наименование. Законът за счетоводството определя тази категория предприятия и ги отделя от „другите” предприятия във връзка със счетоводната база за изготвяне на финансови отчети.

Категорията на предприятията по „чл. 22б, ал. 1” от Закона за счетоводството идва сякаш да обхване изключенията от предприятията, които следва да съблюдават изискванията на родното счетоводно законодателство. След като направим обстоен прочит на текстовете на Закона, ще се убедим, че на практика това не е така.

¹ Обн., ДВ, бр. 98 от 16.11.2001 г., посл. изменение и допълнение, ДВ, бр. 100 от 19.11.2013 г.

По силата на чл. 22а от Закона за счетоводството приложимата счетоводна база за изготвяне на финансовите отчети на предприятията в Република България са Международните счетоводни стандарти или накратко казано МСФО (в което се включват приетите от Европейската комисия с Регламент международни счетоводни стандарти – МСС и МСФО, както и разясненията към тях – ПКР и КРМСФО). По този начин нашето родно счетоводно законодателство дава едни „гърди преднина“ на международните стандарти като задължителна счетоводна база за изготвяне на финансовите отчети. Това предимство, обаче, е само привидно, тъй като предприятията, попадащи във възможните изключения, съставляват мнозинство, а не малцинство. Именно чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството идва да определи основния кръг от предприятия, които попадат в „изключението“ и които следва да изготвят и представят своите финансови отчети на база националните стандарти (законът използва термина годишни, но авторът обръща внимание, че изискването следва да се спазва по отношение на всякакви финансови отчети, тъй като е недопустимо подобно смесване на две счетоводни бази по отношение на всички, изготвяни от отчитащото се предприятие отчети – годишни, междинни или към определена и фиксирана дата за други цели²).

За да се считат Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП) като база за изготвяне на финансови отчети, то трябва предприятията да **не надвишават най-малко за една от предходните две години два** от следните три показателя:

1. Балансова стойност на активите към 31 декември – 8 000 хил. лв.;
2. Нетни приходи от продажби за годината – 15 000 хил. лв.;
3. Средна численост на персонала за годината – 250 души.

Авторът обръща внимание на факта, че първите два критерия, изброени в чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството, са посочени в милиони лева (като 8 млн. лв. и съответно 15 млн. лв.). Имайки предвид, обаче, че Законът за счетоводството и съответните приложими счетоводни стандарти³ определят мерната единица – *хил. лева* като еталон за изготвяне на финансовите отчети, то авторът в настоящия материал ще използва като мерна единица, определяща съответните граници, именно *хил. лева*.

Какво следва от това изискване на чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството?

² Към фиксирана дата предприятията биха били длъжни да изготвят Баланс/ОПР като база за оценка на ликвидационен дял на напускащ съдружник, база за оценка на собствения капитал при търговски преобразувания или други подобни изисквания по силата на Търговския закон.

³ Чл. 23, ал. 1, т. 1 и 2 определят, че предприятията следва да изготвят своите годишни индивидуални и консолидирани финансови отчети в хиляди лева. Параграф 7.1. от СС 1 *Представяне на финансови отчети* също определя, че финансовият отчет се изготвя в хиляди лева. Единствено предприятията, изготвящи своите финансови отчети на база МСФО, могат да избират и да изготвят своите финансови отчети в хиляди или в милиони лева, тъй като според параграф 53 от МСС 1 *Представяне на финансови отчети* финансовите отчети се правят по-разбираеми, ако представянето на информацията е дадена в хиляди или милиони от **отчетната валута**.

Всяко едно отчитащо се предприятие следва да проверява горецитираните три критерия едновременно както към текущия, така и към сравнимия предходен отчетен период към всяка една дата на баланса – 31 декември. В случай че в единия отчетен период (без значение дали е текущият, или предходният) предприятието е превишило минимум два (т.е. няма значение дали са превишени двата, или общо трите критерия) от дадените в чл. 22б, ал. 1 критерии, то все още ще продължава да изготвя своите финансови отчети на база НСФОМСП, докато не покрие минимум два от критериите и в следващата година. Ако предприятието превиши поне два от критериите в един отчетен период, в следващия период не покрие два от критериите и в третия последователен отчетен период пак покрие минимум два от критериите – няма да е спазено изискването за покриване на критериите в два последователни отчетни периода, което ще означава, че предприятието няма да има нормативното изискване за изготвяне на своите финансови отчети на база МСФО.

Практическото приложение на изискването на чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството във връзка със счетоводната база за изготвяне на финансови отчети ще дадем със следната схема:

Вариант 1

- Извлечени данни от ГФО в хил. лева.

Период / Показатели	Балансова стойност на активите	Нетни приходи продажби	Средна численост персонал	Превишава 2 от 3 (Да/Не)	Счетоводна база
2011 г.	4 700	16 000	248	Не	НСФОМСП
2012 г.	8 050	15 050	249	Да	НСФОМСП
2013 г.	7 950	17 000	250	Не	НСФОМСП
2014 г.	8 100	15 100	250	Да	НСФОМСП

Във вариант 1 отчитащото се предприятие превишава два от трите критерия, визирани в чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството в ГФО за 2012 и 2014 година (за 2014 година критериите са превишени по отношение на сумата на активите по баланса и по отношение на нетните приходи от продажби. Критериите за средната численост на персонала, вкл. и по отношение за отчетната 2013 година, не са превишени, а са равни на критериите, определени в Закона). В конкретната хипотеза нямаме превишение на два от трите показателя в две последователни години, за да бъде предприятието задължено да премине към изготвяне на своите финансови отчети на база МСФО.

В случай че предприятието превиши през 2015 година поне два от общо трите критерия, то за първи път дружеството ще бъде задължено да премине към изготвяне на своите финансови отчети на база МСФО едва за отчетната 2016 година.

Вариант 2

- Извлечени данни от ГФО в хил. лева.

<i>Период / Показатели</i>	<i>Балансова стойност на активите</i>	<i>Нетни приходи продажби</i>	<i>Средна численост персонал</i>	<i>Превिшава 2 от 3 (Да/Не)</i>	<i>Счетоводна база</i>
2011 г.	9 000	16 000	260	Да	НСФОМСП
2012 г.	8 050	15 000	250	Не	НСФОМСП
2013 г.	8 950	17 000	255	Да	НСФОМСП
2014 г.	8 100	15 100	250	Да	НСФОМСП

Във вариант 2 отчитащото се предприятие превишава два от трите критерия, визирани в чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството, в ГФО за 2011, 2013 и 2014 година. Ето защо за първи път, през който за две предходни финансови са превишени критериите, се счита финансовата 2015 година. Т.е. едва когато предприятието изготвя своите финансови отчети за 2015 година, то на основание изискванията на чл. 22а и чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството ще трябва да приеме като своя база за изготвяне на финансови отчети – МСФО. През отчетната 2014 година, независимо че това е втората поредна година, през която се превишават минимум два от общо трите критерия, предприятието все още изготвя своите финансови отчети на база НСФОМСП. Това е така, защото още на 1 януари предприятието следва да знае каква му е счетоводната база за изготвяне на финансови отчети. Тъй като към 01.01.2014 година предприятието не е покрило изискванията на чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството за задължително преминаване към МСФО, за отчетната 2014 година предприятието ще изготвя своите финансови отчети на база НСФОМСП.

Вариант 3

- Извлечени данни от ГФО в хил. лева.

<i>Период / Показатели</i>	<i>Балансова стойност на активите</i>	<i>Нетни приходи продажби</i>	<i>Средна численост персонал</i>	<i>Превишава 2 от 3 (Да/Не)</i>	<i>Счетоводна база</i>
2011 г.	9 000	16 000	260	Да	НСФОМСП
2012 г.	8 050	14 990	251	Да	НСФОМСП
2013 г.	7 900	14 900	249	Не	МСФО
2014 г.	8 000	15 000	250	Не	МСФО

Във вариант 3 отчитащото се предприятие превишава два от трите критерия, визирани в чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството в ГФО за 2011 и 2012 година. През съответните отчетни периоди, обаче, предприятието изготвя своите финансови отчети на база националните счетоводни стандарти (НСФОМСП). За първи път, когато за предходните две последователни години предприятието превишава минимум два от трите критерии, се счита датата 01.01.2013 година. Поради тази причина, спазвайки изискванията на счетоводното законодателство, именно през 2013 година предприятието ще премине към изготвяне на ГФО на база МСФО. Фактът, че към 31.12.2013 година предприятието вече не покрива минимум два от трите критерия, няма

отношение към въпроса за базата за изготвяне на финансовите отчети, тъй като фактическият състав за превишение на критериите в две предходни последователни години вече е налице.

През 2014 година предприятието не превишава нито един от критериите, определени в чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството (и трите критерия са на максимум, но не са превишени). Въпреки това, обаче, както за 2014, така и за 2015 година – т.е. годината, в която за предходните две последователни години няма да имаме превишение на поне два от общо трите критерия, отчитащото се предприятие ще изготви своите финансови отчети на база на МСФО, защото по силата на чл. 22а, ал. 3 от Закона за счетоводството предприятие, което през един отчетен период (в случая 2013 година) е изготвило и представило годишния си финансов отчет на база МСФО, не може за в бъдеще да прилага НСФОМСП.

Вариант 4

- Извлечени данни от ГФО в хил. лева.

Период / Показатели	Балансова стойност на активите	Нетни приходи продажби	Средна численост персонал	Превишава 2 от 3 (Да/Не)	Счетоводна база
2011 г.	9 000	16 000	200	Да	НСФОМСП
2012 г.	8 050	14 990	250	Не	НСФОМСП
2013 г.	7 050	15 050	250	Не	НСФОМСП
2014 г.	8 050	15 050	250	Да	НСФОМСП

Във вариант 4 към нито едно начало на съответната финансова година нямаме изпълнено условието в две последователни предходни финансови години предприятието да е покрито като минимум два от трите критерия, определени в чл. 22б, ал. 1, т. 1-3 от Закона за счетоводството. Ето защо то няма задължението в нито един от изследваните периоди да изготвя своите финансови отчети на база МСФО. В случай че и през 2015 година то превиши поне два от трите критерия на чл. 22б, ал. 1, то едва за финансовата 2016 година предприятието ще бъде задължено да изготвя своите финансови отчети на база МСФО.

Внимание! Новообразуваните предприятия изготвят своите финансови отчети на база НСФОМСП. В този смисъл най-ранната възможност за възникване на законово задължение на новообразувано предприятие да изготвя своите финансови отчети на база МСФО е третата финансова година от неговото образуване.

Не бива, обаче, да забравяме, че изготвянето на финансови отчети на база МСФО не е само законово задължение, но и право на отчитащото се предприятие. В този смисъл, по силата на чл. 22б, ал. 4 от Закона за счетоводството, предприятията, които не са задължени да прилагат МСФО,

имат право по свой избор да приемат МСФО като своя счетоводна база за изготвяне на финансови отчети.

Предприятия, изготвящи своите финансови отчети на база СС 13

Макар и по-скоро като изключение, Законът за счетоводството обособява една отделна категория предприятия, без оглед на това дали до момента са изготвяли своите финансови отчети на база НСФОМСП или МСФО. Това са така наречените предприятия, прекратени с ликвидация или обявени в несъстоятелност.

Чл. 22б, ал. 5 от Закона за счетоводството идентифицира тази отделна група предприятия, за които отново разделителният фактор се явява счетоводната база за изготвяне на финансови отчети. Към датата на решението за обявяване на предприятието в ликвидация, както и към датата (вкл. и след датата), на която предприятието е обявено в несъстоятелност, същите са задължени да представят (изготвят) своите финансови отчети на база специално създадения за целта национален счетоводен стандарт СС 13 *Отчитане при ликвидация и несъстоятелност*. В тази категория ще попаднат и онези предприятия, които до момента са изготвяли своите финансови отчети на база МСФО.

Определяне на съставните части на ГФО, спазвайки разпоредбите на Закона за счетоводството

Законът за счетоводството разглежда предприятията в различни групи (категории) не само по отношение на счетоводната база за изготвяне на финансови отчети, но и по отношение на съставните части (компоненти) на самите финансови отчети. В този смисъл ще обърнем внимание и на параграф 1, т. 15 от допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството, посредством който се дефинира такава група предприятия, за които са налице други специфики, различни от използваната база за изготвяне на финансови отчети.

Предприятия по § 1, т. 15 от допълнителните разпоредби (ДР)

В началото следва ясно да разберем кои предприятия попадат в тази група. Характерно за нейното дефиниране е изследването отново на два отчетни периода, но спецификата е в това, че единият от тези периоди е текущият. За разлика от предприятията по чл. 22б, ал. 1 от Закона за счетоводството, където се проследяват превишението на критерии за предходните два отчетни периода, при определяне на предприятията, които попадат в тази категория, е важно да се следят показателите за предходната и за текущата финансова година. Тази категория предприятия си има свое собствено название – ***„Предприятия, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност“***.

Съгласно родното ни счетоводно законодателство, за да се считат за предприятия, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност, същите следва **в текущата или в предходната година да не надвишават** показателите на два от следните критерии:

- Балансова стойност на активите към 31 декември – 1,5 млн. лв. (1 500 хил. лв.);
- Нетни приходи от продажби за годината – 2,5 млн. лв. (2 500 хил. лв.);
- Средна численост на персонала за годината – 50 души.

Освен че трябва да се изследват текущата и предходната година, за да попадат в тази категория, предприятията трябва поне в една от двете финансови години да не превишават два от трите показателя. Т.е. за да не се считат за предприятия, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност, то същите трябва и в текущата, и в предходната година да са превишили минимум два от разписаните три критерия.

Практическото приложение на изискването на § 1, т. 15 от ДР на Закона за счетоводството във връзка с определянето на това дали предприятието се счита за такова, прилагащо облекчена форма на финансова отчетност, ще дадем със следната схема:

Вариант 1

- Извлечени данни от ГФО в хил. лева.

Период / Показатели	Балансова стойност на активите	Нетни приходи от продажби	Средна численост персонал	Превишава 2 от 3 (Да/Не)	Предприятие по смисъла на § 1, т. 15 от ДР
2011 г.	1 500	2 500	50	Не	Да
2012 г.	1 550	2 550	50	Да	Да
2013 г.	1 450	3 000	50	Не	Да
2014 г.	1 450	3 000	51	Да	Да

Във вариант 1 имаме две години, през които предприятието превишава два от трите критерия (2012 и 2014 година), и още две години, през които предприятието не превишава два от разписаните три критерия (2011 и 2013 година). Въпреки това, обаче, не е налице превишение на два от критериите през две последователни финансови години (текуща година и предходна финансова година), за да може да се определи, че предприятието „напуска” категорията предприятия, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност. В този пример и през четирите финансови години предприятието остава в групата по § 1, т. 15 от ДР на Закона за счетоводството. В случай че и през 2015 година предприятието превиши поне два от трите критерии, то тогава за финансовата 2015 година предприятието „напуска” категорията по § 1, т. 15 от ДР и за финансовата 2015 година **няма** да се счита за предприятие, прилагащо облекчена форма на финансова отчетност.

Вариант 2

- Извлечени данни от ГФО в хил. лева.

<i>Период / Показатели</i>	<i>Балансова стойност на активите</i>	<i>Нетни приходи продажби</i>	<i>Средна численост персонал</i>	<i>Превъзхожда 2 от 3 (Да/Не)</i>	<i>Предприятие по смисъла на § 1, т. 15 от ДР</i>
2011 г.	1 500	2 550	51	Да	Да
2012 г.	1 550	2 550	51	Да	Не
2013 г.	1 450	3 000	50	Не	Да
2014 г.	1 550	3 000	55	Да	Да

Във вариант 2 имаме ситуация, в която отчитащото се предприятие в две последователни финансови години (2011 – предходна и 2012 – текуща) превъзхожда два от трите критерия, определени в § 1, т. 15 от ДР на Закона за счетоводството. Ето защо, ако за 2011 година предприятието все още се счита за предприятие, прилагащо облекчена форма на финансова отчетност (условно приемаме, че през предходната 2010 година то не превъзхожда два от трите критерия), то за финансовата 2012 година то вече напуска тази категория (група) и не се счита за предприятие, прилагащо облекчена форма на финансова отчетност.

През следващата 2013 година предприятието не превъзхожда два от трите критерия на § 1, т. 15 от ДР на Закона за счетоводството, поради което не е налице изискването за превъзхождане на два от трите критерия в две последователни финансови години. Поради тази причина за 2013 година предприятието ще се счита за такова, прилагащо облекчена форма на финансова отчетност.

Независимо от факта, че през 2014 година предприятието отново превъзхожда минимум два от трите критерия, за финансовата 2014 година то ще се счита за предприятие, прилагащо облекчена форма на финансова отчетност, тъй като в предходната 2013 година то не превъзхожда два от посочените в § 1, т. 15 от ДР три критерия.

Вариант 3

- *Извлечени данни от ГФО в хил. лева.*

<i>Период / Показатели</i>	<i>Балансова стойност на активите</i>	<i>Нетни приходи продажби</i>	<i>Средна численост персонал</i>	<i>Превъзхожда 2 от 3 (Да/Не)</i>	<i>Предприятие по смисъла на § 1, т. 15 от ДР</i>
2011 г.	1 500	2 550	49	Не	Да
2012 г.	1 550	2 550	51	Да	Да
2013 г.	1 450	3 000	51	Да	Не
2014 г.	1 450	2 500	51	Не	Да

Във вариант 3 имаме ситуация, в която отчитащото се предприятие не превъзхожда два от трите критерия през 2011 година, но е налице превъзхождане през следващата 2012 година. Въпреки това, обаче, спазвайки изискванията на § 1,

т. 15 от ДР на Закона за счетоводството, и през двете финансови години – 2011 и 2012 година, предприятието прилага облекчена форма на финансова отчетност.

Едва след изтичане на 2013 година са налице две последователни години, през които предприятието превишава като минимум два от трите определени критерия. Ето защо за финансовата 2013 година то „напуска” категорията на предприятия, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност.

Още на следващата година – 2014, предприятието не превишава два от трите критерия, което автоматично още за финансовата 2014 година го връща в групата на предприятия, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност.

Вариант 4

- Извлечени данни от ГФО в хил. лева.

<i>Период / Показатели</i>	<i>Балансова стойност на активите</i>	<i>Нетни приходи продажби</i>	<i>Средна численост персонал</i>	<i>Превишава 2 от 3 (Да/Не)</i>	<i>Предприятие по смисъла на § 1, т. 15 от ДР</i>
2011 г.	1 550	2 550	49	Да	Да
2012 г.	2 500	1 550	50	Не	Да
2013 г.	1 450	3 000	50	Не	Да
2014 г.	3 450	3 500	50	Да	Да

Във вариант 4 отново по подобие на Вариант 2 приемаме условно, че през предходната 2010 година предприятието не превишава два от трите критерия. Ето защо няма да е налице случай, в който в две последователни години предприятието да превишава минимум два от трите критерия. Поради тази причина за представените 4 финансови години (2011, 2012, 2013 и 2014) предприятието ще се счита за такова, прилагащо облекчена форма на финансова отчетност (т.е. попадащо в групата на предприятията по § 1, т. 15 от ДР на Закона за счетоводството).

При условие че през 2015 година предприятието превиши поне два от трите определени критерия, чак тогава – за финансовата 2015 година, предприятието ще „напусне” групата по смисъла на § 1, т. 15 от ДР и няма да се счита за предприятие, прилагащо облекчена форма на финансова отчетност.

Облекчения на предприятията по § 1, т. 15 от ДР при изготвяне на ГФО

Когато говорихме за спецификите, които се отнасят само до предприятията, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност, отбелязахме, че те не се състоят в това каква да бъде счетоводната база за изготвяне на финансови отчети. В същото време за тези предприятия Законът за счетоводството допуска някои облекчения:

- Според чл. 26, ал. 4 от Закона за счетоводството предприятията, които прилагат облекчена форма на финансова отчетност **и в същото време**

изготвят своите финансови отчети на база НСФОМСП, могат да изготвят съкратен годишен финансов отчет (ГФО).

За да се възползва от това облекчение, отчитащото се предприятие следва да изготвя своите финансови отчети на база националните счетоводни стандарти. При условие че доброволно или по силата на счетоводното законодателство избраната счетоводна база за изготвяне на финансови отчети е МСФО, отчитащото се предприятие, дори да прилага облекчена форма на финансова отчетност, няма право да се възползва от това облекчение и да изготвя съкратен годишен финансов отчет.

Следва още сега да поясним, че формата, структурата и съдържанието на този съкратен ГФО се определя с НСФОМСП.

Според СС 1 *Представяне на финансови отчети* като съкратен може да се изготви единствено счетоводният баланс. В тази връзка параграф 26.1. от СС 1 определя, че съкратеният счетоводен баланс се съставя само по раздели и групи, като в стандарта е дадена *примерната* му схема в Приложение № 6.

Това облекчение не следва да се разбира като задължително за спазване, а само като възможност отчитащото се предприятие да се възползва от даденото му по силата на Закона за счетоводството облекчение.

- Според чл. 26, ал. 5 от Закона за счетоводството предприятията, които прилагат облекчена форма на финансова отчетност **и в същото време** изготвят своите финансови отчети на база НСФОМСП, могат да не изготвят следните два компонента при представяне на своите годишни финансови отчети, а именно:

- 1) Отчет за паричните потоци;
- 2) Отчет за собствения капитал.

Ето как на практика предприятията, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност **и едновременно с това** изготвящи своите финансови отчети на база НСФОМСП, **имат право да изберат** годишният им финансов отчет (ГФО) да се състои вместо от пет само от три съставни части:

- Счетоводен баланс;
- Отчет за приходите и разходите;
- Приложение⁴.

- Според чл. 38, ал. 1, т. 5 от Закона за счетоводството годишните финансови отчети на всички предприятия, с изключение на бюджетните предприятия и предприятията, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност, подлежат на независим финансов одит от регистрирани одитори. В този смисъл цитираната норма дава облекчение на предприятията, прилагащи облекчена форма на финансова отчетност,

⁴ Според параграф 24.2., буква „б” от СС 1 неизменна част от Приложението представлява и Справката за текущите (дълготрайни) активи съгласно Приложение № 5 към СС 1.

като ги освобождава от задължението техните ГФО да бъдат заверявани от регистрирани одитори по смисъла на Закона за независимия финансов одит⁵.

Това не пречи предприятията по собствена воля да искат финансовите им отчети да бъдат заверени от регистрирани одитори.

Предприятия по чл. 32, ал. 3

В закона за счетоводството може да се идентифицира друга група предприятия, за които се предвиждат известни облекчения по отношение на финансовата отчетност. В тази категория попадат онези предприятия, които кумулативно отговарят на всичките 3 посочени по-долу условия:

- 1) Са еднолични търговци;
- 2) През текущата година имат нетни приходи от продажби, ненадхвърлящи 100 хил. лева.
- 3) ГФО не подлежи на задължителен независим финансов одит.

За тези предприятия чл. 32, ал. 3 от Закона за счетоводството допуска годишният им финансов отчет да се състои само от един компонент, а именно Отчет за приходите и разходите.

Предприятия по чл. 32, ал. 4

В чл. 32, ал. 4 Законът за счетоводството обособява една малка група предприятия – едноличните търговци, които не подлежат на задължителен независим финансов одит и на които размерът на нетните приходи от продажби за предходния отчетен период не надхвърля 50 хил. лева, за които е въведено облекчение по отношение на **текущото счетоводно отчитане**. В този смисъл Законът за счетоводството им позволява да отчитат и представят дейността си посредством воденето на специфични регистри – книги, чрез които се определя вярно и честно финансовият резултат за отчетния период.

По отношение, обаче, на годишния им финансов отчет Законът не дава други облекчения – т.е. попадайки в разширения кръг на лицата по чл. 32, ал. 3 – техният ГФО може да се състои само от един компонент – Отчет за приходите и разходите.

Счетоводната политика и нейното място в счетоводната отчетност

Завършвайки настоящата статия, ще се опитаме да се върнем в началото ѝ, като се опитаме да дадем смислен отговор на въпроса какво е значението и проявлението на счетоводната политика за всяко едно отчитащо се предприятие.

⁵ Регистриран одитор е физическо лице – дипломиран експерт-счетоводител, придобило право да подписва одиторски доклади с мнение върху финансови отчети; или негово предприятие или специализирано одиторско предприятие, вписано в регистъра на регистрираните одитори към ИДЕС.

От казаното до тук виждаме, че единствено едноличните търговци, попадайки в някоя от хипотезите на чл. 32, ал. 3 и ал. 4 от Закона за счетоводството, могат да нямат счетоводна политика като елемент от съставната част на ГФО – Приложение. Всички други предприятия, обаче, които идентифицирахме като различни групи (категории) по смисъла на Закона за счетоводството, следва да разполагат с такава, проявена в качеството ѝ на елемент на съставна част – Приложение, на годишния финансов отчет.

От друга страна, обаче, разглеждайки счетоводната политика **като самостоятелен нормативен документ** на отчитащото се предприятие, трябва категорично да заявим, че същата като форма на финансово управление и счетоводно отчитане, в съответствие с възприетата счетоводна база – НСФОМСП или МСФО, следва да бъде задължителна за изготвяне. Няма да е пресилено, ако кажем, че съдържанието на счетоводната политика е от огромно значение с оглед изготвяне на финансовите отчети и същевременно честното и вярно отчитане и докладване на активите, пасивите, приходите, разходите, капитала и паричните потоци на предприятията. Счетоводната политика като вътрешно фирмен нормативен документ следва да бъде дефинирана и приложима към 1-во число на финансовата година, като разпоредбите в нея следва да осигуряват последователна⁶ информация, а всяка една нейна промяна следва да се отразява съобразно приложимите за целта счетоводни стандарти⁷.

⁶ Изискване, въведено чрез един от счетоводните принципи по смисъла на чл. 4, ал. 1, т. 6 от Закона за счетоводството.

⁷ Има се предвид СС 8 от НСФОМСП и МСС 8 от МСФО.

TYPES OF ENTITIES AND BASES FOR PREPARING THE FINANCIAL STATEMENTS

Hristo Dosev

Certified Public Accountant,

Registered Auditor

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

Key words:	Summary
Accounting policy Basis of financial statements preparation National Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises International Financial Reporting Standards (IFRSs) Entities using simplified financial reporting Carrying amount of assets Net sales revenue Average number of employees Abridged (summary) annual financial statements Annual financial statements components Accountancy Act	No doubt, the issues related to annual financial statements preparation are most relevant at the beginning of each calendar year. For the entity however to proceed with their preparation, it should first determine within which category it falls in accordance with accounting regulations, in this case the Accountancy Act. Determining the basis of accounting for preparing the financial statements is a fundamental issue which should mandatorily be addressed and clearly disclosed in the accounting policy of the reporting entity. Therefore, this article also discusses the issues related to the requirement to draw up and lay down such an accounting policy. Regardless of the fact that the applicable basis of accounting for preparing the financial statements sets out the main components of the financial statements, the Accountancy Act provides, in respect of a number of categories (groups) of entities, for certain reliefs which will be discussed in this article. Please pay attention: This study does not include issues directly impacting the preparation of financial statements by budget-financed enterprises and not-for-profit entities.