

**Оповестяване на сделките със свързани лица във финансовите отчети на
предприятията**

Любомира Димитрова

Related party disclosures in the financial statements of the companies

Lyubomira Dimitrova

Abstract

Related party transactions and relationships between them, are subject to mandatory disclosure in the financial statements under national and international accounting standards. The need for disclosure is based on the principle of transparency (true and fair view), as these transactions can have a significant impact on the operation and accordingly on the financial indicators of the entities. The hereby focuses on commentary and analysis of the legal provisions regarding disclosure of related party transactions, as well as outlining the problematic issues in their application.

Key Words: related parties, disclosures, related party transactions, financial statements

Във финансовото счетоводство доминиращ от началото на 70-те години на ХХ век до днес е подхода, ориентиран към потребителите, чиято основна цел е представяне във финансовите отчети на максимално полезна за тях информация. Сложността на икономическите явления и процеси, за които счетоводството предоставя информация, както и различните цели и интереси на множеството потребители на финансови отчети непрекъснато разширява обхвата на информацията (както финансова, така и нефинансова), която следва да бъде представена. Причината е, че в съвременните условия при развити капиталови пазари интересът на инвеститорите и останалите заинтересовани лица е насочен към информация, която би им позволила правилна икономическа оценка и вземане на обосновани решения. Главна цел на този труд е сравнителен преглед и коментар на нормативните постановки, залегнали в НСФОМСП и МСФО, свързани с оповестяванията на сделки и взаимоотношения между свързани лица във финансовите отчети на предприятията, както и очертаване на някои проблемни моменти при тяхното прилагане.

Все по-често в специализираната литература, включително и нормативните актове, се изисква допълване на чисто финансовите данни в отчетите с подробна информация и за други аспекти от дейността на отчитащата се икономическа единица, от гледна точка на значимостта ѝ за външните потребители. Специфичен момент в тази насока е оповестяване във финансовите отчети на информация за реализираните сделки и взаимоотношенията между предприятия-свързани лица. Както посочват някои автори, това е „болезнена тема“¹ за ръководителите на предприятията, като се наблюдава нежелание от тяхна страна за оповестяване на подобна информация. Причината за това е свързана с факта, че нерядко членовете на органите на управление на отчитащата се икономическа единица са и нейни собственици. Именно взаимоотношенията във връзка с предоставени заеми на ръководителите, висшия ръководен персонал, както и на близки членове на техните семейства, предизвикват най-често нежелание за оповестяването им. Така на практика, въпреки наличието на бележки в приложенията към финансовите отчети относно сделките между свързани лица е очевидно, че не са спазени всички задължителни изисквания на приложимите стандарти в тази насока.

Интересът към оповестяване на сделки и взаимоотношения между свързани лица възниква в края на 90-те и началото на 2000 година като следствие от разкриването на множество финансови и отчетни измами, включващи запазени в тайна операции и сделки между свързани лица. Типичен пример в тази насока е американската компания Enron, която наред с множеството прилагани креативни счетоводни практики, целящи манипулации,

¹ Колева, Хр., Оповестяване за свързаните лица, сп.Актив, бр.11, 2011г.

представя във финансовия си отчет и ограничени оповестявания за реалните си взаимоотношения с нейни дружества със специална цел. В желанието си да покаже пред инвеститорите, че през периода са извършени операции по хеджиране на рисковете от неликвидни инвестиции, компанията не оповестява редица параметри във връзка с тях. На практика тези операции са извършени въз основа на привидни сделки с дружество със специална цел (SPEs), създадено по поръчение на Enron (т.е. налице са свързани лица). От инвеститорите остава скрита съществената информация, че операциите по хеджиране са осъществени от дружеството SPEs чрез финансови гаранции и капитали, предоставени му именно от Enron (т.е. реален ефект от хеджирането липсва)². Друг пример за фалирала международна компания, извършвала финансови манипулации и неоповестяване на значителни по размер сделки между свързани лица, е италианското дружество Parmalat. В случая през периода 1997-2003 г. са били отпуснати заеми на собствениците и близки членове на техните семейства в размер на 350 млн. евро, за които във финансовите отчети за периода липсват всякакви оповестявания.³

Нормативната уредба в световен мащаб (включително действащите към момента счетоводни стандарти), касаеща оповестяването във финансовите отчети на подобна информация, наложи задължителни изисквания в тази насока. Предприятие-майка и останалите икономически субекти от групата, задължително следва да спазват правилата, въведени от регулаторните органи, под чиято юрисдикция функционират, свързани с осигуряване на прозрачност на оповестяването на информация за взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Това има изключителна важност в случаите, когато отделните икономически единици от групата функционират на територията на различни държави. В действителност частно-правните закони в някои юрисдикции предвиждат по-строги оповестявания от изискуемите съгласно повечето водещи счетоводни стандарти. Причината за наличие на наложени задължителни изисквания за оповестявания на взаимоотношенията между свързаните лица в световен мащаб се състои във възможността чрез сделки от този тип да се оказва въздействие (по умисъл или непредпазливост) върху дейността на предприятието (напр. прехвърляне на несъбираеми и обезценени вземания от предприятието-майка към дъщерни предприятия; извършване на апорт на имущество вместо неговата продажба; отчитане и представяне във индивидуалните отчети на привидни сделки със свързани лица с цел прикриване на загубите на групата и др.). Основна цел в случая е външните потребители на информация от финансовите отчети на предприятията да бъдат информирани за наличието на подобни сделки през периода, техния размер и съответно ефекта от тях върху финансовите показатели на икономическите единици. Това им дава възможност:

- а) да изградят коректна преценка за ефективността на предприятието и неговите възможности;
- б) реално да оценят съществуващите рискове при инвестиции и доходите от тях;
- в) да съставят адекватни прогнози за бъдещите му постъпления и парични потоци.

Действащите към момента МСС 24 „Оповестяване на свързани лица“ и едноименния НСФОМСП, регламентират задължителните оповестявания на сделките между свързани лица за икономически субекти, осъществяващи основната си стопанска дейност на територията на страната. Приоритетно вниманието ни е насочено към МСС 24, който съдържа по-пълна и детайлна информация относно целите, кръга от лица и обхвата на сделките и отношенията,

² Виж Велчев, К. „Влияние на креативните счетоводни практики при оценка и оповестяване на стопанските факти във финансовите отчети по примера на Enron“, Доклади от научна конференция „Сътрудничество, наука и социално-икономическо развитие“, 26 октомври 2012, Варна, сп. Известия на съюза на учените – Варна 2012, серия „Икономически науки“, 2012, Варна

³ Виж Велчев, К. „Влияние на креативните счетоводни практики при оценка и оповестяване на стопанските факти във финансовите отчети по примера на Parmalat“, Сборник доклади от международна научно-практическа конференция „Украина – България – Европейски Съюз: съвременно състояние и перспективи“, 13-19 септември 2012, Украйна

които следва да бъдат оповестени във финансовите отчети на отчитащите се икономически единици. Първоначално горепосоченият стандарт е възникнал през 1984г. и влиза в сила от 01.01.1986 г., а в последствие е редактиран през 1994 г. През 2005г. е извършена поредна корекция в стандарта, като част от Проекта за подобрения на СМСС. Последната преработка на МСС 24, извършена през м.ноември 2009г. и влязла в сила от 01 януари 2011г., значително разяснява и опростява определенията за свързани лица, като съответно елиминира редица несъответствия в дефиницията. С последното изменение е осигурено и частично освобождаване от изискванията за оповестяване на свързани с държавата предприятия⁴. В националното ни законодателство първоначално въпросът е регулиран посредством НСС 19 Оповестяване на свързаните лица и на сделките между тях, приет през 1996г., влязъл в сила от 01.01.1997г. и действащ до 31.12. на същата година. В последствие през 2005г. е приет НСС 24 Оповестяване на свързани лица, който действа и към настоящия момент, след съответни промени в текстовете му, влезли в сила от 01.01.2008г.

Разпоредбите на МСС 24 Оповестяване на свързани лица и едноименния национален СС 24 следва да бъдат прилагани единствено от лицата, които отговарят на определенията за свързани лица, посочени в тях. Съгласно разпоредбите на СС 24 като такива са дефинирани лица (физически и/или юридически), при които едното упражнява контрол или значително влияние (пряко или косвено) върху финансовите и оперативни решения на другото, включително ключовия ръководен персонал. В тази връзка международният стандарт определя по-широк кръг от лица, които се приемат за свързани. На първо място такива са едно или няколко лица, близки членове на семейството на лице, упражняващо контрол, съвместен контрол или значителното влияние, включително ако то е член на ключов ръководен персонал⁵ на отчитащото се предприятие или свързаното с него предприятие-майка. Като близки членове на семейството на дадено лице МСС24 третира такива, за които съществува възможност да повлияят или да бъдат повлияни от това лице във взаимоотношенията им с предприятията, а именно: съпруг (партньор на семейни начала) или деца на индивида, деца на съпруга (партньора) му, както и други лица, които са зависими от съпруга (партньора) или самия индивид.

Като свързани се третира и предприятия, за които може да бъде установено поне едно от следните условия:

- предприятието и отчетното предприятие са членове на една и съща икономическа група (т.е. във всички случаи между предприятие-майка и дъщерните му дружества), включително лице, което има възможност да оказва значително влияние⁶ върху отчетното предприятие или е член на негов ключов управленски персонал (или на предприятието-майка);
- и двете предприятия са съвместни с трето;
- когато дадено предприятие е съвместно с трето, а другото предприятие е асоциирано с третото;
- едно предприятие е асоциирано или съвместно предприятие на другото (или асоциирано или съвместно предприятие на част от групата, на която другото е член);
- ако представлява план за доходи след напускане на работа на служители на отчетното предприятие или на всяко предприятие, представляващо свързано лице с отчитащото се предприятие. В случаите, когато последното предприятие е такъв план, спонсориращите работодатели също представляват свързани лица с отчетното предприятие;

⁴ <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias24>

⁵ НСФОМСП не съдържа дефиниции за понятието ”управленски персонал”. Съгласно определенията, посочени в МСС 24 (пар.9), това са ”лицата, които притежават правомощия и отговорност за планирането, управлението и контрола върху дейността на предприятието, пряко или непряко, в т.ч. всеки директор (изпълнителен или друг) на това предприятие”.

⁶ Съгласно определенията на СС 28 „Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия“, значително влияние е правото на участие при вземането на решения, свързани с финансовата и оперативната политика на предприятието, в което е инвестирано, но не и контрол или съвместен контрол върху тази политика.

- предприятието се контролира или е контролирано съвместно от конкретно лице и/или лица, отговарящи на дефиницията за близки членове на неговото семейството.

Предвид различията в дефинициите за свързани лица между националните и международните счетоводни стандарти, възниква въпроса към коя от посочените да се придържат предприятията, прилагащи като база НСФОМСП. Във връзка с това СС 1 „Представяне на финансови отчети“ (т.3.2б) изрично регламентира, че за целите на вярно и честно представяне на имущественото и финансовото им състояние във финансовите отчети, предприятията следва да прилагат разпоредбите на МСС за неуредени въпроси в НСФОМСП. Т.е. приоритетно се възприемат дефинициите, залегнали в МСС 24.

СС 24 и МСС 24 ясно уточняват, че при определяне на условията за свързаност между лицата приоритетно следва да се изхожда от икономическата същност на взаимоотношенията, а не от правната им форма.

И двата стандарта изрично определят и кръг от лица, които не се третират като свързани по подразбиране, но по наше мнение сделките и отношенията между тях следва да бъдат преценявани обстойно за всеки отделен отчетен период, тъй като е възможно да отговарят на критериите, при което е необходимо да бъдат оповестени съгласно разпоредбите на горесцитираните стандарти. Примерите за несвързани лица, посочени в стандартите са:

1. кредитори, банки и финансови институции (когато имат качеството единствено на кредитори), предприятия за обществени услуги⁷ и държавни организации и ведомства (при изпълнение на правомощията им).

2. клиенти и доставчици, посредници и дистрибутори, както и генерални представители, с които предприятието извършва значителен обем от стопанската си дейност по силата на необходимост и интереси, и в резултат на това е икономически зависимо от тях.

МСС 24 разширява обхвата на тези лица, добавяйки професионалните съюзи, притежателите на франчайзни права, както и лица-съдружници, взаимоотношенията между които се окончават единствено до осъществяването на общ контрол върху съвместно предприятие. Специфична особеност на стандарта е изричното посочване като несвързани лица и на две предприятия единствено поради факта, че имат един общ директор или друг висш управленски персонал. Но при тези обстоятелства, както посочва проф. Филипова, е „необходимо да се прецени дали той е в състояние да влияе върху политиката на двете компании по отношение на взаимните им сделки“⁸.

Разсъжденията по темата изискват разясняване на понятието „сделки между свързани лица“, които задължително подлежат на оповестяване във финансовия отчет за периода, в който са извършени. Като такива следва да се третират операциите по прехвърляне на ресурси, услуги и/или пасиви между отчитащото се предприятие и свързано с него лице. И двата стандарта обръщат изрично внимание, че в случая оповестяването се извършва, без оглед на приложения метод за определяне на цената или ако такава липсва изобщо. При наличие на сделки между свързани лица, осъществени през периода, отчитащото се предприятие е длъжно да оповести на първо място вида на сделката – покупко-продажба на материални или нематериални активи; прехвърляне или учредяване на вещни права и трансфери по изследователска и развойна дейност; предоставяне или ползване на услуги; възникнали

⁷ Съгласно т.11 от Допълнителните разпоредби на Закона за независимия финансов одит (обн.ДВ бр.101 от 23 Ноември 2001г., посл. изм. ДВ бр.15 от 15 Февруари 2013г.), „Предприятия, извършващи дейност от обществен интерес“ са: публични дружества и емитенти на ценни книжа в страната, както и в друга държава - членка на Европейския съюз, и Европейското икономическо пространство; кредитни институции; застрахователи, презастрахователи и пенсионноосигурителни дружества; търговски дружества, които произвеждат, пренасят и продават електроенергия и топлоенергия; търговски дружества, които внасят, пренасят, разпределят и транзитират природен газ; търговски дружества, които предоставят водоснабдителни, канализационни и телекомуникационни услуги; "Български държавни железници" - ЕАД, и дъщерните му предприятия”

⁸ Филипова, Ф., МСС 24 Оповестяване на свързани лица, сп.“Делова седмица“, бр.40, 2003г., <http://www.delovasedmitsaconsult.com/home/content/html/main.php?art=249&len=7641>

лизингови, посреднически, лицензионни и управленски договори; сделки по трансфер на средства – безвъзмездни, (под формата на финансираня или дарения), предоставени заеми или вноски в капитала на предприятия (парични или апортни); предоставяне на гаранции или обезпечения; уреждане на задължения от името на предприятието или от самото предприятие, действащо от името на свързаното с него лице, както и задължение за предприемане на действия при настъпване или ненастъпване на конкретно събитие, включително подлежащи на изпълнение договори. Като сделка между свързани лица МСС 24 дефинира и участието на предприятие-майка или дъщерно предприятие в план с дефинирани доходи, при който рисковете съответно се разпределят между предприятията в икономическата група.

На второ място е посочване на параметрите на извършените операции - сумата на сделката и размера на неуредените салда, включително техните срокове и условия, обезпеченост, както и подробности за дадени или получени гаранции. Предприятията, прилагащи МСФО следва да посочат отделно и размера на съществуващи провизии по неуредените разчети между свързаните лица, както и признатите разходи през периода, свързани с обезценка на лоши или съмнителни вземания от тях. Националният стандарт налага изрично оповестяване на прилаганата ценова политика, особено в случаите, когато е налице отклонение от характерната за конкретната сделка справедлива стойност. Подобна разпоредба липсва в МСС 24, като стандартът регламентира изискване оповестявания, че сделките между свързани лица са извършени при справедливи пазарни условия (вкл. цени), да бъдат правени единствено в случаите, когато тези условия могат да бъдат доказани.

Никой от цитираните нормативни актове не поставя ограничения в оповестяването на допълнителна информация. Възможно е на практика през отчетния период да възникнат и друг вид сделки между свързаните лица, които при придържане към метода „съдържание над формата“, да бъдат включени в пояснителните бележки към финансовия отчет при желание. Всички изброени оповестявания, касаещи сделките между свързани лица, следва да присъстват във финансовите отчети на отчитащото се предприятие, в допълнение към предвиденото в МСС1 „Задължение за оповестяване на финансова информация“. Специфично в случая е, че те се правят поотделно за предприятието-майка; предприятия, оказващи съвместен контрол или значително влияние върху предприятието; дъщерни, асоциирани и съвместни предприятия (ако е контролиращ съдружник); ключов ръководен персонал на отчитащото се предприятие, както и неговото предприятие-майка; други свързани лица. Разрешено е статиите със сходен характер да бъдат представени обобщено, но единствено при условие, че това не би попречило на потребителите на информация да оценят адекватно ефектите от извършените сделки между свързаните лица през периода.

Сходство между МСС 24 и СС 24 е, че не предписват реда за осчетоводяване на сделките между свързаните лица, а регламентират единствено изискванията за тяхното оповестяване. Но между двата нормативни акта е налице принципно различие по отношение на методите за оценка при възникване на сделки между свързани лица. След последната му редакция, в МСС 24 липсват конкретно определени методи за оценка. Единствено в пар.6 е посочена възможността за осъществяване на сделките по цени, различаващи се от справедливите пазарни стойности. Във финансовите отчети, изготвени съгласно изискванията на МСФО, сделките между свързаните лица се оповестяват по номиналната стойност, по която са извършени и в следствие не са обект на интерпретации за целите на финансовото отчитане⁹. Причината за това е липсата на основания за заключения, че сделките между свързаните страни се различават от тези между несвързани по отношение на цени или други условия за продажба. Действащият към момента СС 24 предписва три алтернативни метода за определяне на цената на сделките между свързани лица – метод на съпоставимата неконтролирана цена, метод на препродажната цена и метода „разходи плюс“. При първият от

⁹ Mackenzie, B., Tsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., Коментари и приложение на Международните стандарти за финансова отчетност (МСФО), том I, изд. „К&Б консулт“, „Кабри“, 2011г, стр.456

изброените методи цената на сделката се определя въз основа на цени при сходни сделки и условия между несвързани лица. Този метод се използва и при определяне на разходите за предоставяне на финансиране. В случая значение има обстоятелството дали на практика е налице активен пазар, на който да бъде намерен купувач (продавач), който да не притежава качеството на свързано лице (т.3.2.). Методът на препродажната цена следва да се прилага когато се извършва прехвърляне на услуги, ресурси и стоки между свързани лица, преди да бъдат продадени на трети лица. В случая препродажната цена, по която обекта на сделката следва да бъде прехвърлен на препродавача, се намалява с определен процент, гарантиращ на последния сума за покриване на разходите му и реализиране на конкретна печалба. При методът „разходи плюс“ към реалните разходи на доставчика (себестойността на обекта на доставка) следва да бъде добавена „подходяща“ надценка, гарантираща му такава норма на печалба, каквато би реализирал от оборота от подобни продажби. В специализираната литература като „подходяща“ се определя среден за отрасъла процент норма на печалба¹⁰.

Въпросът с определяне на цените по сделки между свързани лица от данъчна гледна точка е проблемен за практиката. Тяхното оповестяване подлежи на контрол от страна на органите на Национална агенция по приходите въз основа на глава Четвърта от ЗКПО с цел предотвратяване на отклонения от данъчното облагане. Изискването за документална обосновааност на цените по сделките със свързани лица, тяхното съответствие с пазарните цени и причините за отклоняване от тези цени за местните субекти е установено в ДОПК. Когато ревизираното лице (физическо или юридическо) извършва сделка със свързани лица, то е длъжно да докаже съответствието ѝ с пазарната цена и причините за отклоняване от нея, включително чрез представяне на всички относими доказателства от друга държава. Данъчният ефект от наличието на специални уговорки между свързаните лица по отношение на цени, различни от тези, по които независими лица търгуват помежду си с ресурси и услуги при съпоставими пазарни условия, е възможността за манипулиране на техните данъчни задължения чрез произволно формиране на печалбите и доходите на участващите дружества. С цел ограничаване на тази възможност са въведени специални правила за определяне на данъчният финансов резултат, когато условията по сделките между свързани лица се отличават от условията между независими лица. В тази връзка принципът на т.нар. независими пазарни отношения („arm’s length principle“) въвежда изискването приходите и печалбите, реализирани в резултат на сделки между свързани лица, да съответстват на тези, които биха били постигнати при осъществяване на операциите от независими лица, при съпоставими икономически условия¹¹.

Основна цел на МСС 24 е насочване на вниманието върху възможността за влияние върху финансовия резултат чрез осъществяването на конкретни сделки между свързаните лица, както и наличие на неуредени салда между тях. Причината се корени във възможността начислените суми по извършените сделки между свързаните лица през периода да не са съпоставими със сумите по подобни сделки между независими помежду си икономически субекти. Въпреки това стандартът определя взаимоотношенията между свързани лица като „нещо нормално в търговията и стопанската дейност“ (пар.5). Оповестяванията на сделките между свързани лица имат важно значение за оценка на рисковете и възможностите и поради факта, че често на практика предприятията осъществяват конкретна част от своята дейност посредством дъщерни, асоциирани и съвместни предприятия. Например, когато производствено предприятие, желаейки да гарантира доставката на необходимите му за дейността материали, реши да направи директна инвестиция в капитала на основния си доставчик. Това би осигурило възможност на инвеститора да контролира или оказва

¹⁰ <http://taschevapartner.com/bg/news/Политика на трансферно ценообразуване при сделки между свързани лица, видяна на 30.07.2013г.>

¹¹ <http://taschevapartner.com/bg/news/Политика на трансферно ценообразуване при сделки между свързани лица, видяна на 30.07.2013г.>

значително влияние върху оперативните и финансови решения на доставчика си, включително и върху цените на ресурсите. На практика са възможни случаи, при които дадено предприятие функционира основно поради обстоятелството, че негов основен клиент е свързано предприятие поради спецификата на предлагания продукт (или стока), т.е. налице са сделки, които не биха били извършени при липса на взаимоотношения на свързани лица. В специализираната литература се срещат мнения, че подобни взаимоотношения и сделки между свързани лица са обичайни за бизнеса и не следва да предизвикват негативно отношение.

Разпоредбите на МСС 24 следва да се прилагат при определяне наличието на сделки между свързани лица, идентифицирането на непогасени салда между свързаните лица, идентифицирането на обстоятелства, изискващи оповестяване и определяне на тяхното съдържание. В специализираната литература¹² се обръща внимание на парадокс при оповестяванията на непогасени салда между свързаните лица към края на периода, и в частност на заемите на или от членове на ключовия управленски персонал и някои други свързани лица. Аргументира се тезата, че е желателно да бъдат регламентирани оповестявания на най-големите салда за същите през отчетния период, тъй като съществува възможност неуредените разчети между тях да бъдат „прикрити“ чрез възстановяване на средствата към края на отчетния период и в началото на следващия същите отново да бъдат предоставени. В този случай публичните отчети и оповестените бележки към тях очевидно са заблуждаващи, въпреки че отговарят на нормативните изисквания на стандарта, тъй като към края на периода неуредени салда между свързаните лица не съществуват.

Следващ проблем е задължителното оповестяване на доходите на ключовия ръководен персонал на отчетното предприятие. Това е много спорен и дискутиран въпрос в практиката, наложил неколкостепенни промени и в текстовете на МСС 24. Причината е, че подобен род информация се счита за конфиденциална за голяма част от предприятията. Действащите към момента разпоредби на горепосоченият нормативен акт отстояват оповестяване на тази информация, тъй като се приемат за приложими при вземане на решения от потребителите на финансови отчети. Поради това отчетното предприятие оповестява доходите на ключовия ръководен персонал не само общо, а и по следните категории: краткосрочни доходи, доходи след прекратяване на трудовото правоотношение, други доходи, доходи при напускане и плащания на базата на акции.

В горепосочените счетоводни стандарти изрично е отбелязано, че взаимоотношенията между лица, при които е налице контрол задължително следва да бъдат оповестени, без оглед на обстоятелството дали през отчетния период са налице сделки между тях или не. Отчитащото се предприятие оповестява името на предприятието, което представя консолидиран финансов отчет за публично ползване. Това може да бъде предприятието-майка, контролиращото лице, ако последното не съвпада с предприятието-майка или следващото по степен на контрол предприятие-майка, представящо финансови отчети¹³. И в този случай, говорейки за контрол и взаимоотношения между свързани страни, следва да се спазва един от основните принципи в счетоводството - вниманието се насочва към икономическата същност на взаимоотношението, а не към неговата правна форма. Изискването за оповестяване произтича от възможността свързаните лица да оказват взаимно въздействие върху резултатите от дейността и финансовото си състояние, дори при липса на сделки помежду им, само и единствено въз основа на съществуващите взаимоотношения между тях. Посочват се и типични примери в тази насока, а именно: в случай, че предприятие-майка придобие ново дъщерно предприятие, извършващо конкретна дейност, останалите дъщерни дружества биха прекратили отношенията си с търговски контрагенти – външни лица за групата, които

¹² Mackenzie, B., Tsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., Коментари и приложение на Международните стандарти за финансова отчетност (МСФО), том I, изд. „K&B консулт“, „Кабри“, 2011 г, стр.454

¹³ Има се предвид ”първото предприятие-майка в групата над непосредственото предприятие-майка, което представя консолидирани финансови отчети за публично ползване” - МСС 24, пар.16

извършват подобна дейност. Както посочва проф. Филипова, ефектът от взаимоотношения от подобно естество трудно може да се измери, „той не подлежи на оповестяване, а само се посочва наличието на взаимоотношение между свързаните лица“¹⁴. Въз основа на това може да заключим, че оповестената информация за наличие на свързани лица (дори при липса на сделки между тях през периода) би била съществена за определен кръг от потребители, напр. текущи и бъдещи клиенти, доставчици, служители и др. Това дава основание някои автори да стигнат до заключението, че „информацията за свързани страни е уникална, по причината, че дори отсъствието на сделки може да се счита за факт, изискващ материално оповестяване“¹⁵.

При оповестяване на сделките между свързани лица важно значение има уменията на ръководството на отчитащото се предприятие да определи степента на значимост на осъществените сделки, както и близостта на взаимоотношенията със свързаните лица по тях. Преценката следва да включва:

- значимост на размера и стойността на осъществените сделки
- дали те са осъществени при непазарни условия
- определяне на обичайността на сделката (дали е типична за икономическата дейност, осъществявана от предприятието)
- оповестяване пред регулаторни и/или надзорни органи
- докладвани ли са надлежно сделките пред висшето ръководство
- дали същите подлежат на одобрение от органите на управление.

Намираме горепосочените изисквания за оповестяване на сделките със свързани лица за приложими спрямо публичните предприятия, към чиито финансови отчети има засилен интерес от страна на потребителите на информация. За малките предприятия, при които в повечето случаи управляващите лица са и собственици, тази информация не притежава особена стойност и по наше мнение се нарушава принципа „разходи-ползи“. Поради това е удачно изискванията на СС 24 и МСС 24 да бъдат прилагани в случай, че заинтересовано лице прояви интерес към подобен род информация (напр. банка или финансова институция при отпускане на кредит).

Въпреки, че разпоредбите на МСС 24 Оповестяване на свързани лица са в сила приблизително от тридесет години, в практиката често се забелязва отклонения от тях в редица случаи поради „чувствителния характер“ на подобен род оповестявания или затруднения при извличане на информация за тях от счетоводните регистри. Но това в значителна степен противоречи с изискването на МСС1 „Представяне на финансови отчети“ за пълно спазване на всички стандарти, свързани с признаване, оценка и оповестявания, за да бъде счетено, че финансовата отчетност на отчитащото се предприятие е в съответствие с Международните счетоводни стандарти. Важно значение при оповестяване на информация за свързаните лица има способността на ръководството на предприятието да определи степента на близост на взаимоотношенията, тяхната подробност и степента им на значимост. От практическа гледна точка, задължение на одиторите е извършването на проверка и удостоверение на обстоятелството дали финансовите отчети са изготвени при спазване на изискванията на МСС за оповестяване на свързани лица. Както уточнихме в изложението, информация от такова естество не е маловажна за заинтересованите външни потребители при вземане на икономически решения. Чрез информацията за наличието на взаимоотношения и осъществени сделки между свързани лица, както и неуредени салда между тях, се осигурява възможност за изграждане на по-ясна представа за дейността на предприятието, което от своя страна спомага за правилна преценка на рисковете, възможностите и бъдещото му развитие.

¹⁴ Филипова, Ф., МСС 24 Оповестяване на свързани лица, сп. „Делова седмица“, бр.40, 2003г., <http://www.delovasedmitsaconsult.com/home/content/html/main.php?art=249&len=7641>

¹⁵ Mackenzie, B., Tsee, D., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, B., Коментари и приложение на Международните стандарти за финансова отчетност (МСФО), том I, изд. „К&Б консулт“, „Кабри“, 2011г, стр.452

Използвана литература:

1. Велчев, К. „Влияние на креативните счетоводни практики при оценка и оповестяване на стопанските факти във финансовите отчети по примера на Enron”, Доклади от научна конференция „Сътрудничество, наука и социално-икономическо развитие”, 26 октомври 2012, Варна, сп. Известия на съюза на учените – Варна 2012, серия „Икономически науки”, 2012, Варна;
2. Велчев, К. „Влияние на креативните счетоводни практики при оценка и оповестяване на стопанските факти във финансовите отчети по примера на Parmalat”, Сборник доклади от международна научно-практическа конференция „Украина – България – Европейски Съюз: съвременно състояние и перспективи”, 13-19 септември 2012, Украйна;
3. Колева, Хр., „Оповестяване за свързани лица”, сп. „Актив”, бр.11, 2011 г.;
4. Петрова, Д., „Изисквания за оповестяване на сделки със свързали лица в транснационалните компании”, сп. „Актив”, бр.11, 2012 г..
5. Свраков, Ант., Брезоева, Б., „МСС, приети за приложение от ЕС. Приложен коментар. Актуализиран нормативен текст”, ИК „Труд и право”, София, 2012 г.;
6. Филипова, Ф., „Оповестяване на свързани лица”, сп. „Делова седмица”, бр. 40, 2003г., <http://www.delovasedmitsaconsult.com/home/content/html/main.php?art=249&len=7641>;
7. Mackenzie, V., Njikizana, T., Chamboko, R., Colyvas, V., Коментари и приложение на Международните стандарти за финансова отчетност (МСФО), том I, изд. “К&Б консулт”, „Кабри”, 2011 г.;
8. <http://taschevpartner.com/bg/news/Политика> на трансферно ценообразуване при сделки между свързани лица, видяна на 30.07.2013 г.

За контакти:

Ас. Любомира Георгиева Димитрова
Икономически университет – Варна
lubomira_dimitrova@ue-varna.bg