

КОНЦЕПЦИЯТА ЗА КОНТРОЛ ПРИ СЪСТАВЯНЕ НА КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ – МИНАЛО И НАСТОЯЩЕ

Лиляна Камбурова*

Увод

Етимология на думата контрол е от френски език и означава контрол. Понятието "контрол" има различно информационно съдържание. "В корпоративната среда контролът е право на притежаващите преобладаващата част от собствеността да вземат решения и да налагат поведение, съответстващи на техните цели. Контролът, както се разбира, освен че е управленска функция, е и властови елемент за управление на притежаваната собственост. Което означава, че той защитава интереса на притежаващите тази икономическа власт и е насочен към качеството на управленските решения и тяхното изпълнение" (Динев, 2016).

В счетоводството контролът е "заложен в същността на прилагания от него метод, в основата на който стои двойствеността, т.е. двустранното обхващане и отразяване на отчетните обекти" От това следва, че "контролната същност и функция на счетоводството имат обективен характер, тъй като са обусловени от неговия предмет и метод." (Стоянов, 2011).

В счетоводните стандарти контролът се използва при дефинирането на актив – ресурс придобит и **контролиран** от предприятието. Освен в по-общ аспект – дефинитивно, контролът е в основата на класифицирането на активите, например – "различните изисквания за контрол ще бъдат водещи по отношение на класифицирането на даден договор като лизингов или като концесионен" (Маркова, 2018). Контролът влияе и при определяне вида на инвестицията – в зависимост от притежавания процентен дял съучастията биват малцинствени, значителни и контролни.

В настоящия доклад контролът ще бъде интерпретиран като ключов въпрос при изготвянето на консолидирани финансови отчети. Концепцията за контрол е трансформирана от създаването на първия Международен стандарт МСС 3 Consolidated Financial Statements до последния засега МСФО 10 Консолидирани финансови отчети.

* Лиляна Камбурова, главен асистент, доктор, катедра "Счетоводство и контрол", Университет за национално и световно стопанство, email: L.kamburova@unwe.bg, L_kamburova @abv.bg

"Основната промяна е преходът от концепцията за "правен" контрол към концепцията за "действителен" контрол", (Юрѐвна, 2017).

Трансформация на понятието контрол съгласно Международните счетоводни стандарти

Първият международен счетоводен стандарт, който се отнася до консолидираните финансови отчети е МСС 3 "Консолидирани финансови отчети". Концепцията за контрол е формулирана като "наличие на мнозинството (повече от половината) от гласовете в общото събрание на предприятието, което се явява инвестиционен обект. Така контролът по същество се явява като основание за включването на придобитата дъщерна компания в обхвата на групата". Видно е, че още с първия стандарт необходимо и достатъчно условие за консолидация е наличие на контрол, който има и количествена характеристика. Но с течение на времето, това първично прилагане на количествен подход за определяне на наличието на контрол се оказва необходимо, но не достатъчно условие. Често холдингови компании, използващи дъщерни дружества като дългово финансиране, които имат реални правомощия за управление не ги консолидират. Без 50% от акциите, дружествата майки не ги включват в периметъра на групата, въпреки факта, че те действително са контролирани. Всичко това доведе до нов стандарт през 1989 г. МСС 27 "Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестиции в дъщерни дружества" (с дата на влизане в сила и задължително приложение от 1990 г. насам). През 2008 г. преработеният и преименуван МСС 27 "Консолидирани и индивидуални финансови отчети" общата фраза относно периметъра на консолидацията беше допълнена с критериите за наличие на контролни механизми:

1. наличността на повече от 50% от акциите по силата на споразумение с други страни; 2) правомощия да определя финансовите и оперативни политики в съответствие с устава на дружеството; 3) правомощия за назначаване / отнемане на мнозинството от членовете на Съвета на директорите; 4) наличието на мнозинство от гласовете на заседанията на Съвета на директорите. Въпреки изготвянето на критериите, МСС 27 "Консолидирани и индивидуални финансови отчети" във версията от 2008 г. включваше избор дали да се следва дружеството "юридически" или "действителен" контрол.

През 2011 г. СМСС реши да издаде нов стандарт за консолидация – МСФО 10 Консолидирани финансови отчети, който предоставя **един** модел на консолидация, като определя категорията "контрол" като основа за консолидация за всички видове дружества.

По този начин, съгласно параграф 7 от МСФО 10: "Инвеститорът има контрол върху предприятието, в което е инвестирано, само ако инвеститорът

1) има власт; 2) е изложен на риск от променлив доход от участие в инвестиционния обект или има право да получи такъв доход; 3) има възможност да използва своите правомощия, за да повлияе върху размера на дохода на инвеститора. Тези критерии трябва да се спазват едновременно. Също така важна формулировка, съответстваща на идеята за "действителен" контрол, се съдържа в параграф 5 от МСФО 10: "Независимо от естеството на участието в инвестиционния обект, инвеститорият трябва да определи дали има контрол". Параграфи 10-18, както и допълнение Б към стандарта, уточняват същността на горепосочените критерии и изясняват тяхното прилагане. Отбележете, че МСФО 10 работи с термините "инвеститор" и "инвестиционен обект", което респективно е предприятие – майка и дъщерно предприятие.

При изясняване на контролът трябва да бъдат взети предвид редица важни аспекти за всеки един от трите основни критерия. При първия критерий трябва да се определи дали правата на инвеститора са съществени и му предоставят правото да упражнява власт или му предоставят единствено правото да защитава своята собственост. Когато даден инвеститор притежава мнозинството от гласовете, това обикновено означава, че той притежава власт, затова анализът трябва да се съсредоточи върху съществуващи права, които могат да отнемат тази власт. Когато даден инвеститор притежава по-малко от мнозинството от гласовете, анализът трябва да се съсредоточи върху права, които биха могли да му дадат власт. Такива фактори биха могли да бъдат следните: акционерна структура, при която гласовете на инвеститора са де факто достатъчни да се упражнява власт, договорни отношения с други лица, които имат право на глас, потенциални права на глас, акционерната структура на дружеството или комбинация от изброените. Когато предприятието, в което е инвестирано, не се управлява по-същество чрез гласуване в общото събрание, по-голямо внимание се обръща на целта и дизайна на предприятието, в което е инвестирано, и други фактори, за да се определи дали се упражнява власт. Такива фактори са практическата способност за едностранно ръководене на дейности в инвестираното предприятие, специални взаимоотношения с предприятието, в което е инвестирано и голяма експозиция към промените в размера на очаквания доход.

При втория критерий трябва да се определи дали инвеститорият е изложен на риск от променлив доход от участие в инвестиционния обект или има право да получи такъв доход. Понятието за променлива възвръщаемост е широкообхватно и именно това създава трудности при ясното определяне на този критерий. Важно е да бъдат правилно и надеждно идентифицирани всички форми на променлива възвръщаемост за инвеститора, които могат да включват: дивиденди, лихви по облигации, емитирани от предприятието, в което е инвестирано, възнаграждения за обслужване на активите или пасивите на предприятието, в което е инвестирано, възможности за понася-

не на загуба от предоставяне на кредитна или ликвидна подкрепа, данъчни облекчения, синергични ползи от обединяването на оперативните функции с предприятието, в което е инвестирано. При този критерий трябва да се определи дали възвръщаемостта е променлива и доколко тази променливост се базира на същността на възвръщаемостта, а не на нейната правна форма. Например, фиксираните лихвени плащания по дадена облигация са променливи, тъй като няма да бъдат изплатени в случай на кредитно неизпълнение. Ако дадено предприятие емитира финансов инструмент и го продаде на второ предприятие (т.е. по същество вземе заем от него) и по този начин прехвърли финансовия риск към второто предприятие, вместо да запази този риск за себе си, то първото предприятие не е изложено на риск от променливост на възвръщаемостта на второто предприятие.

При третият критерий трябва да се определи дали инвеститорът може да използва властта, която има, за да повлияе върху променливите доходи, които очаква да получи от инвестиционния обект. Тук трябва да се определи обхватът на вземаните от инвеститора решения и дали той използва своите права за вземане на решения в своя полза (т.е. като принципал) или в полза на други лица (т.е. като агент). В случай, че инвеститорът упражнява контрол от него ще се очаква да действа в ролята на принципал. При този критерий трябва да се вземат предвид всички права на инвеститорите за вземане на решения, независимо дали се упражняват пряко от инвеститора или са разпределени между трети лица, които са под негово влияние. Очакваното възнаграждението, което трябва да получи инвеститора спрямо общия финансов резултат на инвестиционния обект, и това дали то е съществена част от него също може да послужи при преценката на този критерий.

Прегледът на резултатите и последствията от прилагането на МСФО 10 започна през 2016 г. Съветът идентифицира следните два основни проблема на единния модел за консолидиране и тълкуване на контрола:

Проблем 1: Разнообразието от практики за прилагане на разпоредбите на стандарта за подобни или идентични ситуации.

Проблем 2: Различия в преценката при оценката на наличието на контроли.

Посоката на решението на проблема 1: разнообразието от възможности за прилагане на разпоредбите на стандарта в идентични случаи може да бъде намалено на практика, като се спазват насоките за прилагане на стандарта, по отношение на потенциалните права на глас и обясненията, които следва да бъдат включени в оценката за наличие на контрол.

Посока на решението към проблем 2: Изместването на фокуса от рисковете и ползите от инвестиционния обект към идентифицирането и анализа на значими дейности ще помогне да се избегне погрешно тълкуване на контролирания инвестиционен обект [1].

Историята на промените в основните критерии за консолидация в международните стандарти може да се представи по следния начин:



Източник: Юрьевна, Г. Формирование консолидированной финансовой отчетности: трансформация понятия "контроль", с. 39.

Фиг. 1.

Трансформация на понятието контрол съгласно Националните счетоводни стандарти

В следващото изложение ще разгледаме накратко промяната на дефиницията за контрол и изискванията за съставяне на консолидирани финансови отчети като етапи, които са свързани с отменянето на едни и приемането на други национални стандарти.

Първи етап

Приетите първи национални счетоводни стандарти през 1993 г., които са общо 18 на брой един от тях е СС 17 Консолидиране на счетоводните отчети. На консолидация подлежат отчетите на икономическата група, която се състои от предприятие майка и дъщерни предприятия. Индикация за наличие на група е, когато едно предприятие се притежава или контролира от предприятие. Контролът се доказва с притежание на повече от половината от акциите, дяловите вноски, гласовете или от членовете на органите на управление в други предприятия. Предприятия, които имат повече от половината от акциите, дяловите вноски, гласовете или от членовете на органите на управление в други предприятия, съставят консолидиран счетоводен отчет (чл. 42, ал. 3 от ЗСч в сила от 1991). Тук контролът има количествен измерител. Прави впечатление, че още с първия стандарт контролът се тълкува като действителен контрол.

С приемането на следващите национални стандарти има разширяване на понятието за контрол и даване на възможност за професионална преценка дали трябва да се изготвят консолидирани финансови отчети. Това се обяснява със стремежа за приближаване на националното счетоводно законодателство с международните счетоводни стандарти.

Втори етап

На 01.01.2002 г. влизат в сила нови НСС. Новият стандарт за консолидация има нов номер и наименование НСС 27 Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия. Тази промяна се аргументира с необходимостта от хармонизиране на счетоводството с директивите и регламентите на ЕС и с постановките на МСС. Дефиницията за контрол се променя и е правото да се ръководи финансовата и оперативната политика на едно предприятие така, че да се извличат изгоди в резултат на дейността му. Нови правила за съставяне на консолидирани финансови отчети, когато предприятието-майка притежава:

а) притежава пряко или косвено повече от половината от правата на глас на акционерите или съдружниците в друго предприятие, или

б) има право да назначава или освобождава повече от половината от членовете на органите на управление на предприятието, в което е акционер или съдружник;

в) има право да упражнява контрол върху предприятие, в което е акционер или съдружник по силата на договорно взаимоотношение;

г) е акционер или съдружник в предприятието;

Тези условия са задължителни и по действащата тогава Седма директива на ЕС.

Трети етап

Най-съществената промяна с приемането на Националните стандарти за малки и средни предприятия е включването на ново определение за контрол. То вече не е право, а властта, която едно предприятие има над финансовата и оперативната политика на друго предприятие. Според Динев (2016) „контролът се явява своеобразна форма на власт. Конкретните права, които произтичат от тази власт са посочени в ЗСч. Условието за съставяне на консолидирани финансови отчети не се различават съществено от предходните с изключение, че не се регламентират в стандарта, а в ЗСч. Друга съществена новост, която не е фигурирала в предходните версии на стандарта, са дадените изключения, при които въпреки наличието на условия за съставяне на консолидиран финансов отчет, такъв не се съставя. Тъй като тези стандарти се прилагат от малки и средни предприятия, се въведе и числови показатели за групата, като при ненадвишаването на два от три от тях не следва да се съставя консолидиран финансов отчет. Може да се обобщи, че се разшириха границите на професионална преценка за това дали едно предприятие ще придобие статут на предприятие-майка, респ. да съставя консолидирани финансови отчети, какъв ще бъде обхватът на дъщерните предприятия, които ще се включат в консолидацията, има ли основание да се ползва някое от изключенията да не се съставя консолидиран финансов отчет.

Четвърти етап

Този етап (2016 г.) не е свързан с приемането на нови национални стандарти, а само с изменения, които бяха продиктувани от изискванията на Директива 2013/34/ЕС. Стандартът не беше променен от 2008 г. Дефиницията за контрол се запазва като на основата на това разбиране са внесени различни ситуации, при които се осъществява контрол, извън дефиницията (т. 4.2 от СС 27). Ще коментираме едно съществено противоречие за освобождаване от консолидация. В действащия Закон за счетоводството от 2016 г. има само един текст за освобождаване от консолидация "Консолидиран финансов отчет може да не се съставя от предприятие майка на малка група, освен ако в групата има поне едно предприятие от обществен интерес"(чл. 32). Но т. 5.1. – 5.6. от допълнението СС 27 се дават допълнителни възможности за освобождаване от консолидация, които са извън обхвата на законовото изключение по реда на чл. 32. По този начин се допуска разширяване на обхвата на законовите тестове.

Може да се направи извод, че през годините няма съществени изменения в понятието контрол и изисквания за съставяне на консолидирани отчети, а по скоро се наблюдава преместването им от счетоводните стандарти към Закона за счетоводство и обратно.

Заклучение

Измененията и допълненията на стандартите през годините показва, че концепцията за контрол има развитие и отговоря на необходимостта от обективизиране, еднозначно интерпретиране на принципите, съгласно които се изготвят консолидираните финансови отчети, защото техни потребители са много заинтересовани лица, една от целите на счетоводството е да предоставя вярно и честно информацията във финансовите отчети.

Бележки:

[1] Effect analysis: IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities / IASB, September 2011/ – p. 29-31

Референции:

Динев, М. (2016), Власт, управление и контролна среда, ИДЕС, Годишник, с. 11, 13, (Dinev, M. Vlast, upravlenie i controlna sreda, IDEС, Godishnik, s. 11,13)

Маркова, М. (2019), Публично-частното партньорство. Същност и отчетна рамка, Издателски комплекс – УНСС, София, с. 60-64

(Markova, M., 2019, Publichno-chastnoto partnistco. Sashnost i otchetna ramka, Izdatelski kompleks – UNSS, Sofia, s. 60-64)

Стоянов, Ст., и колектив, (2010), Основи на счетоводството, УИ Стопанство, С., (Stoyanov, S. i kolektiv, 2011, Osnovi na schetovodstvoto, UI Stopanstvo, S.)

Юрьевна, Г. Формирование консолидированной финансовой отчетности: трансформация понятия “контроль”, Санкт-Петербург, 2017 г. с. 40

Закон за счетоводство, достъпен на: <https://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2136697598>, (дата на достъп: 31.08.2018г.)

МСС 27 "Консолидирани и индивидуални финансови отчети" достъпен на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32009R0494>, (дата на достъп: 31.08.2018 г.)

НСС 27 „Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия“ достъпен на: <http://trudipravo.bg/znanie-zavvas/2015-08-31-09-52-20/natzionalni-standarti/851-ss-27-konsolidirani-finansovi-otcheti-i-otchitane-na-investitziite-v-dashterni-predpriyatiya>, (дата на достъп: 31.08.2018г.)

МСФО „10 Консолидирани финансови отчети“ достъпен на: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=celex:32012R1254>, (дата на достъп: 31.08.2018 г.)

Clearly IFRS A practical guide to implementing IFRS 10 – Consolidated Financial Statements

Effect analysis: IFRS 10 Consolidated Financial Statements and IFRS 12 Disclosure of Interests in Other Entities / IASB, September 2011/ – p. 1-48

КОНЦЕПЦИЯТА ЗА КОНТРОЛ ПРИ СЪСТАВЯНЕ НА КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ – МИНАЛО И НАСТОЯЩЕ

Резюме

Концепцията за контрол е ключова част от теорията и практиката на консолидирани финансови отчети и играе съществена роля във вземането на решение по какъв начин да се представят финансовите отчети на една икономическа група от предприятия. Авторът последователно анализира концепцията за контрол при консолидираните финансови отчети в Международните счетоводни стандарти. Също така авторът прави преглед на развитието на понятието контрол в консолидираните финансови отчети в Националните счетоводни стандарти чрез сравнителен анализ на различните исторически етапи. Налага се изводът, че при Националните счетоводни стандарти през годините няма съществени изменения в понятието контрол и изискванията за съставяне на консолидирани отчети, а по скоро се наблюдава преместването им от счетоводните стандарти към Закона за счетоводство и обратно.

Ключови думи: контрол, консолидирани финансови отчети, Национални счетоводни стандарти, Международни счетоводни стандарти

JEL: M41

THE CONCEPT OF CONTROL IN COMPOSITION OF CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS – PAST AND PRESENT

Lilyana Kamburova*

Abstract

The concept of control is a key part of the theory and practice of consolidated financial statements and plays a significant role in deciding how to present the financial statements of an economic group of companies. The author consistently analyses the concept of control in consolidated financial statements in the International Accounting Standards. Also, the author reviews the development of the concept of control in the consolidated financial statements in the National Accounting Standards through a comparative analysis of the different historical stages. It can be concluded that in the National Accounting Standards the concept of control and the requirements for preparation of consolidated statements have not been changed significantly over the years, but rather they have been moved from the accounting standards to the Accounting Act and vice versa.

Key words: Control, Consolidated Financial Statements, National Accounting Standards, International Accounting Standards

JEL: M41

* Lilyana Kamburova, Chief Assist. Prof., PhD, Department of Accountancy and Analysis, UNWE, email: L.kamburova@unwe.bg, L_kamburova @abv.bg