

ОТЧИТАНЕ НА КАПИТАЛА

„Парите са добър слуга, но лош господар”

Берон

1. СЪЩНОСТ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ

Капиталът е абстрактна величина и отразява стойностния израз на притежаваното от предприятието имущество /активи/.

1.1. Формиране на капитала в акционерното дружество

Минималната стойност на капитала е 50000лв.

Капиталът трябва да бъде изцяло записан. Дружеството не може да записва акции от капитала си¹. Ако едно лице запише акции от свое име и за сметка на дружеството, те се смятат за придобити единствено за сметка на това лице². Това дружество „... може да бъде учредено чрез подписка само ако закона изрично предвижда условията и реда за това³.

За вписването на АД в търговския регистър е необходимо⁴:

1. Да е приет уставът
2. Да е записан целият капитал
3. Да е внесена предвидената в устава част от стойността на една акция, но не по-малко от 25 на сто от номинал-

¹ т.3 чл.161 ал.4. Изм. ДВ бр.100 (1997), бр.84 от 2000г.

² пак там чл.169 Изм. ДВ бр.58 от 2003г.

³ пак там чл.174 ал.1 ДВ бр.50 от 20.07.2007г. в сила от 01.03.2008г.

⁴ пак там чл.175 ал.3 ДВ бр.50 от 20.07.2007г. в сила от 01.03.2008г.

ната или предвидената в устава емисионна стойност на всяка акция.

Акциите могат да се издават в купюри от 1, 5, 10 и кратни на 10.

В зависимост от това дали финансирането на предприятието е от самите собственици или от външни лица капиталът се разделя на собствен и привлечен.

Собственият отразява имуществото на собствениците и не е еднородна категория като включва:

1. Записан (основен) капитал – формира се при създаване на предприятието, относително постоянна величина, служи като гаранция пред кредиторите. Той е равен на собствения капитал при регистрацията на фирмата. В счетоводния баланс капиталът се записва в пълния си размер, независимо дали е внесен изцяло или не. Всеки съдружник може да внесе своя дял в парични или апортни вноски /веществени/. Записаният, но невнесен капитал се отчита със специална сметка „Вземания по записани дялови вноски” активна сметка, чиято стойност се отразява в актива раздел „записан, невнесен капитал”. Внасянето на капитала се регламентира в дружествения договор. Увеличението на основния капитал е с решение на общото събрание на дружеството, същото се отнася и за намалението на капитала.

2. СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ЗАПИСАНИЯ (ОСНОВЕН) КАПИТАЛ.

Основният капитал се отчита със сметки

101 Записаният (основен) капитал изискващ регистрация и

102 Записаният (основен) капитал неизискващ регистрация

Те са пасивни сметки. към тях се откриват аналитични сметки за всеки съдружник.

Пример:

Петър Ангелов има дял от 3000лв., който е внесен като парична вноска. За тази операция ще се състави статията:

<i>Д-т</i> с/ка	гр.50 Парични средства	3000
	<i>К-т</i> с/ка 101 Основен капитал	3000
<i>ан.с/ка</i>	П.Ангелов	3000

2.1. Формиране на капитала

В търговските дружества основния капитал може да се формира по два начина:

- при първия вноските веднага се внасят

Д-т гр. 20, 21, 27, 30, 31, 50

К-т 101 Основен капитал

- при вторият една част от вноските се записват

Д-т гр. 20, 21, 27, 30, 31, 50 /с внесените вноски/

Д-т 426 Вземания по записани дялове

К-т с/ка 101, 102

При внасянето на записания капитал се съставя статията:

Д-т гр. 20, 21, 27, 30, 31, 50 /в зависимост от вида на вноската/

К-т с/ка 426 Вземания по записани дялови вноски

2.2. Увеличение на капитала

Капиталът може да се увеличи чрез издаване на нови акции, чрез увеличаване номиналната стойност на вече изда-

дените акции или чрез превръщане на облигациите в акции⁵ съгласно чл.215 (тези облигации могат да се издават от дружества, в които участието на държавата е под 50 на сто от капитала).

А. Увеличение чрез емисия на акции

За да бъде увеличен капитала решението се взема от общото събрание с 2/3 от гласовете на представените на заседанието акции. Тези акции могат да бъдат издадени срещу парични и непарични вноски, като се посочва предметът на вноската, лицето, което я прави и номиналната стойност на акциите представени срещу тази вноска, като заключението на вещите лица се представя в търговския регистър за обявяване заедно с решението за увеличение на капитала.

За увеличение на капитала се съставят статиите:

За издадената нова емисия

Д-т гр.96 Собствени активи, невключени
в стопански обороти

К-т гр.99 Разни пасивни задбалансови сметки

За предаване акциите на акционерите

Д-т гр.99 Разни пасивни задбалансови сметки

К-т гр.96 Собствени активи, невключени в
стопански обороти

При постъпване на суми от продажбата се дебитират сметките от гр.50, а се кредитира сметка 101 Основен капитал.

Възможно е акциите да бъдат продадени над номиналната им стойност, но капитала винаги се увеличава с номиналната, разликата се отчита със специална сметка 108 Премии, свързани с капитала.

⁵ т.3 чл.192 ал.3 ДВ бр.50 от 20.07.2007г. в сила от 01.03.2008г.

<i>Д-т</i>	гр.50	(с емисионната стойност)
<i>К-т</i>	101	Основен капитал (с номиналната стойност)
<i>К-т</i>	108	Премии, свързани с капитала (с разликата)

Ако акциите се продават под номиналната стойност (кое-то не е препоръчително), то за разликата се ползва сметка 109 Отбиви свързани с капитала.

<i>Д-т</i>	гр.50	(с емисионната стойност)
<i>Д-т</i>	109	Отбиви свързани с капитала (с разликата)
<i>К-т</i>	101	Основен капитал (с номиналната стойност)

Сметка 108 Премии, свързани с капитала се приключва със сметка 115 Резерви от емисия на акции.

<i>Д-т</i>	108	Премии, свързани с капитала
<i>К-т</i>	115	Резерви от емисия на акции

Сметка 109 Отбиви, свързани с капитала се приключва със сметка 623 Разходи по операция с финансови активи и инструменти.

<i>Д-т</i>	623	Разходи по операция с финансови активи и инструменти
<i>К-т</i>	109	Отбиви, свързани с капитала

Б. Увеличение на капитала за сметка на печалбата и резервите

Това е един от начините, при които не се правят допълнителни вноски от съдружниците, а се капитализира печалбата резултат на ефективна дейност. В този случай се раздават безплатни акции на база участието на акционерите в капитала. Увеличението е за сметка на преразпределението на печалбата от минали години.

Д-т 122 Неразпределена печалба от минали години
К-т 101 Основен капитал

Резервите също се използват за увеличение на капитала

Д-т гр.11 Капиталови резерви
К-т 101 Основен капитал

В. Увеличение на капитала за сметка на дивиденди

В практиката този начин се използва често, когато акционерите се отказват от дивидентите си

Д-т 426 Задължения за съучастие
К-т 101 Основен капитал

Г. Увеличение на капитала за сметка на задължения (дълг срещу собственост) този начин изисква определена подготовка и наличие на определени условия

Д-т гр.15, гр.40
К-т 101 Основен капитал

2.3. Намаляване на капитала

Тази операция не е препоръчителна, но при определени обстоятелства се налага (например-намаляване на дейността и др.)

Случаите при които намаляването е възможно включват:

А. изкупуване на акции за сметка на записания (основен) капитал

Д-т 101 Основен капитал
К-т гр.50

Б. Намаляване за сметка на записани, но невнесени вноски

<i>Д-т</i>	101	Основен капитал
<i>К-т</i>	426	Вземания по записани дялови вноски

В. За сметка на претърпени загуби

<i>Д-т</i>	101	Основен капитал
<i>К-т</i>	121	Непокрита загуба от минали години

Тази операция е особено тежка за предприятието, тъй като до нея се прибягва, когато са изчерпани останалите възможности.

3. РЕЗЕРВЕН КАПИТАЛ

Той се създава на база нормативен акт и по решение на собствениците. Използва се за покриване на загуби, за увеличение на основния капитал. Образува се от печалбата след облагането ѝ с данък; и от разликата между емисионната стойност на акциите и номиналната им стойност; от преоценка на дълготрайни активи, когато справедливата им стойност е по-висока от отчетната им, при което се формира преоценъчен резерв.

Отчитането се извършва със сметките:

111	Общи резерви
112	Резерви от последващи оценки на ДМА
113	Резерви от последващи оценки на КА
114	Резерви от последващи оценки на финансови инструменти

115 Резерви от емисия на акции

116 Други резерви

Сметките са пасивни.

3.1. *Образуване на резервите*

- от печалбата

Д-т с/ка 122 Неразпределена печалба от минали години

К-т с/ка 111 **Общи резерви**

- премии от емисия

Д-т с/ка 191 Премии, произтичащи от емисия на акции

К-т с/ка 117 Резерви от емисия на акции

- вноски от изключен съдружник /когато не е внесъл вноската в определения с договора срок/

Д-т с/ка 426 Вземания по записани дялови вноски

К-т с/ка 116 Други резерви

- увеличение стойността на ДА при преоценка

Д-т с/ка гр.20 гр.21

К-т с/ка 114

Резерви от

последващи оценки на ДА

4. НАТРУПАНА ПЕЧАЛБА (ЗАГУБА)

4.1. Неразпределена печалба – печалбата е плод на капитала и отразява получените в повече средства от инвестираните. В началото на всяка следваща година печалбата от текущата

(вече минала година) се отразява като неразпределена печалба със статията

Д-т 123 Печалби и загуби

К-т 122 Неразпределена печалба от минали години

4.2. Непокрита загуба – тя също се отразява през следващата година като непокрита със статията

Д-т 123 Печалби и загуби

К-т 122 непокрита загуба от минали години

4.3. Текуща печалба – получената печалба за отчетния период, която е обложена с данък печалба и се отразява в баланса

4.4. Текуща загуба – формиране загуба за отчетния период, която се явява корективна статия на капитала и се отразява със знак (-) в нетния баланс.

5. КОНЦЕПЦИИ ЗА ПОДДЪРЖАНЕ НА КАПИТАЛА.

В счетоводната теория са известни две концепции:

- финансова – според нея капиталът е синоним на чистите активи, а печалбата е превишението на чистите активи в края на периода над сумата им в началото на периода. Според тази концепция предприятието поддържа собствения си капитал, когато неговият стойностен размер в края на отчетния период е поне равен на размера му в началото на периода след приспадане на разпределенията между собствениците. Тази концепция се прилага в нашето счетоводно законодателство.

- материална – капиталът е производственият капацитет на предприятието, изразен в натурални мерни единици, а печалбата е превишението на производствения капацитет в края на периода в сравнение с началото на периода.

6. СЪЩНОСТ НА ПРИВЛЕЧЕНИЯ КАПИТАЛ.

Той е паричен израз на придобитото имущество /актив/ срещу задълженията към трети лица,

Съществуват различни форми на привличане, които се отъждествяват с понятието пасив /задължения/. абсолютното балансово равенство отразява капиталът като остатъчна величина.

Собствен капитал = активи – пасиви /задължения/

6.1. Отчитане на получените заеми.

Те са временно привлечени парични средства, които подлежат на връщане. В зависимост от срока на погасяване те се разделят на дългосрочни /със срок над 1 година/, лихвени срочни и обезпечени с движими и недвижими активи.

Кредитът е сделка между предприятието и кредитора, който може да бъде физическо или юридическо лице.

Счетоводното отчитане се извършва със сметките от гр.15 пасивни:

151	Получени краткосрочни заеми
152	Получени дългосрочни заеми
153	Дългови инструменти
154	Други заеми и дългове

Счетоводното отчитане на получените заеми се извършва от момента на реалното постъпване средствата.

- получаване на средствата
Д-т гр.50 Парични средства
К-т гр.15 Получени заеми

- покупка на активи със средства от заема
Д-т гр.20, 21, 30, 31, 40, 42, 45, 46, 49, 51 и др.
К-т гр.50 или заемните сметки от гр.15

- начисляване на лихва
Д-т 621 Разходи за лихви
К-т 496 Разчети по лихви

- погасяване на заема
Д-т гр.15
К-т гр.50

- просрочване на заема
Д-т гр.15 Просрочени заеми
К-т гр.15 Получени заеми

- получените валутни заеми се преоценяват на база МСС и СС за финансови активи на малки средни предприятия, а разликите се отчитат като финансови разлики или приходи.

Ако курсът е по-висок:

Д-т 624 Разходи за валутни операции
К-т гр.15

Ако курсът е по-нисък, от този при отпускането на заема:

Д-т гр.15
К-т Приходи от валутни операции

6.2. Отчитане на облигационните заеми.

Те са форма на привличане на средства, а условията за емитиране на облигации са:

- да са изминали две години от регистрацията на акционерното дружество
- да са приети и заверени годишните финансови отчети за тези две години
- собственият капитал да е реален

Размерът на облигационния заем не може да бъде по-голям от половината от собствения капитал. Тези заеми са лихвени. През периода се изплащат договорените лихви, а на падежът – номиналът.

Счетоводното отчитане на облигационните заеми се извършва със сметка 153 Дългови инструменти – пасивна. Лихвите се отчитат като финансови разходи и се използва сметка 621 Разходи за лихви. Известни са два метода за отчитане на облигационните заеми:

- линеен метод – при него амортизирането на премията или отбива е на равни части за целия период
- метод на ефективната лихва – при него се използва ефективен лихвен процент. т.е. размера на лихвата се определя на база този процент

Пример с използване на линеен метод:

На 1.03.2007г. дружество „X” емитира облигационен заем в размер на 3000000лв. /300000бр.. облигации с номинал 10лв./ Емисионна стойност е 11лева. Лихвата е 9% и се плаща на всеки 6 месеца. пазарният лихвен процент е 8%. Средствата са постъпили по разплащателна сметка в търговска банка. Лихвените плащания са 20.

1. Постъпване на средства по заема

<i>Д-т</i>	503	Разплащателна сметка	3300000лв.
<i>К-т</i>	153	Облигационни заеми	3000000лв.
<i>К-т</i>	191	Премии произтичащи от финансови инструменти	300000л

2. Начисляване на лихвата за първите шест месеца в размер на 300000 /3000000x0.1/, а амортизацията на премията ще бъде /300000:20периода/ 15000лв.

<i>Д-т</i>	621	Разходи за лихви	300000лв.
<i>Д-т</i>	191	Премии произтичащи от финансови инструменти	15000лв. .
<i>К-т</i>	496	Разчети по лихви	315000лв.

Пример по метода на ефективната лихва:

Ако използваме от горния пример данни: с ефективен лихвен процент 5%.

Амортизационен план

Дата	Разход за лихва /определен %/	Разход за лихва /пазарен%/	Амортизационна премия	Балансова стойност
1.03.2007	/300000x5%/ 150000	/3300000x2.5%/ 82500	67500	3300000
1.09.2007				3232500

- 1.

<i>Д-т</i>	503	Разплащателна сметка	3300000лв.
<i>К-т</i>	153	Облигационни заеми	3000000лв.
<i>К-т</i>	191	Премии произтичащи от финансови инструменти	300000лв. .

- 2.

<i>Д-т</i>	621	Разходи за лихви	82500лв.
<i>Д-т</i>	191	Премии произтичащи от финансови инструменти	67500лв. .
<i>К-т</i>	496	Разчети по лихви	150000лв.

КЛЮЧОВИ ДУМИ:

Привлечен капитал – задължения на предприятието към трети лица, известен като пасив. Размерът на задълженията не се влияе от размера на активите, но за погасяването им са необходими парични средства.

Собствен капитал – притежаваното от собствениците имущество. Той включва основен капитал, резервен капитал /резерви/ и неразпределена печалба.

ЛИТЕРАТУРА:

1. Душанов Ив., Димитров М., Курс по счетоводство на предприятието, С., Ромина, 2003
2. Башева С. и к-в, Основи на счетоводството, С., УИ „Стопанство”, 2005
3. Закон за счетоводството
4. Международни счетоводни стандарти – данъчен коментар.
5. МСС, С., Форком, 2003