

Счетоводни аспекти на основния капитал

Мариета Михайлова

Accounting aspects of fixed capital examines the essence and accounting of fixed capital as a form of an entity's equity. The fixed capital is a constant value and an aggregate monetary expression of the property of enterprise invested from its owners in order to serve his activity. Accounting for the fixed capital is organized depending on his way of formation and registration.

Key words: *Own Capital, Fixed Capital, Registered Capital, Unregistered Capital*

ВЪВЕДЕНИЕ

Собственият капитал е остатъчният дял на активите на предприятието след като се приспадат всичките му пасиви. Той е собственост на акционерите в предприятието, а счетоводното му отчитане се организира чрез системата от счетоводни сметки. Собственият капитал се проявява в редица организационни, отчетно-обособени и правно-регламентирани форми: основен капитал, резерви и финансов резултат.

Основният капитал е съвкупен паричен израз на имуществото вложено от собствениците при учредяването му с цел да обслужва дейността му. Този капитал е с постоянен характер през времето на съществуването на предприятието, когато се налагат промени, те са по решение на собствениците в зависимост от икономически те му резултати. Съществува взаимовръзка между счетоводното отчитане на основния капитал и нормативната уредба и изисквания към него.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Когато капиталът се разглежда като категория и величина, притежава парично изражение, а когато е разгледано като стойност носи принадлежна стойност. Той е обществено отношение, което е възприело веществена форма. В качеството си на обект на отчитане от счетоводството, капитала се определя като паричен израз на стойността на вложените в предприятието активи. В зависимост от източниците си той се разделя на собствен и привлечен капитал. Собственият капитал е остатъчният дял на активите на предприятието след като се приспадат всичките му пасиви. Той е собственост на акционерите или съдружниците в предприятието, а привлечения капитал е собственост на неговите кредитори (банки, търговски дружества или други кредитори).

За собствения капитал²⁹ Димитър Добрев пише, че „отделянето на собствения капитал на стопаните от общия капитал на предприятието е от значение още и от частноправно гледище за определяне съотношението между разполагаемите средства и дълговете към трети лица“.

Счетоводното отчитане на собствения капитал се организира чрез системата от счетоводни сметки (синтетични и аналитични), които са предвидени в Примерния национален сметкоплан, който всяко предприятие индивидуализира за своите счетоводни нужди. Целта на използването им е да се осигури възможно най-точно и благонадеждно счетоводно отчитане на стопанските операции на собствения капитал като цяло, и неговите организационни, отчетно-обособени и правно-регламентирани форми на проявление: основен капитал, резерви, финансов резултат. Може да се предложи примерна организация за счетоводното отчитане на капитала е обособен цял раздел от сметки – Раздел I *Сметки за капитали*, а в нея са включени група 10 *Капитали*, група 11 *Капиталови резерви* и група 12 *Финансови резултати*, към всяка от сметки може да се организира аналитично отчитане, съобразено с нуждите и целите, които предприятието си е поставило при управлението на собствения си капитал. Отчитането е породено от об-

²⁹ Добрев, Димитър. Системен курс по счетоводство, 1945г.

разуването, промените и отписването на капитала като източник на средствата с определено икономическо, правно и целево предназначение.

Капиталът в качеството си на синоним на нетните активи на предприятието или на неговия собствения капитал, се проявява в редица Основният капитал е капиталът, който предприятието формира при своето учредяване и регистриране в окръжния съд по местонахождението му. Величината му представлява паричен израз на собствените му активи, т.е. нетните активи, а също така този капитал показва задължението на предприятието към неговите собственици. Той е съвкупен паричен израз на имуществото, което собствениците влагат при учредяването на предприятието си с цел да обслужват дейността му. Този капитал е с постоянен характер през времето на съществуването на предприятието, когато се променя това се извършва с решение на собствениците, в зависимост от неговите финансови резултати.

Величината на основния капитал подлежи на регистрация в Търговски регистър, а размера му зависи от правния статут на предприятието - за капиталовите търговски дружества (дружество с ограничена отговорност, акционерни дружества, командитни дружества и командитни дружества с акции). Той не подлежи на регистрация за персоналните дружества (едноличен търговец, събирателно дружество, кооперации, командитно дружество и други).³⁰ Съществува възможност за нерегистриран капитал от капиталовите дружества, на който се гледа като на допълнителен капитал – размера му се определя от съдружниците с решение на общото събрание на предприятието, а промените в размера му също не подлежат на регистрация в съда.

Капиталовите търговски предприятия формират величината на основния си капитал като сума от номинална стойност на акциите или дяловете на съдружниците. Минималният размер на основния капитал е нормативно регламентиран в Търговския закон (ТЗ). Според него, капиталът трябва да е регистриран в Търговския регистър и отчетен в неговия пълен размер, тъй като е изискуем при регистрацията на капиталовото търговско дружество. Минималната величина на основния капитал, подлежащ на регистрация за дружествата с ограничена отговорност е 2 лева, а минималния размер на дяловете или акциите е 1 лев (според чл. 117 от ТЗ). За акционерните дружества минималната величина на основния капитал, който е регламентирана в чл. 161 на ТЗ, е 50 000 лева, а минималният размер на акцията е 1 лев. За акционерните дружества като банки, застрахователни осигурителни и здравноосигурителни и други специфични дружества се прилагат други закони, които да определят минималния размер на капитала им. За командитните дружества с акции се прилагат същите изисквания, както за акционерните (съгласно чл. 253 на ТЗ).

В същият момент, ако основния капитал на дружествата е по-голям от регламентирания минимум се изисква определен минимум, които да е внесен от собствениците – за дружествата с ограничена отговорност (чл. 119) е определено да е минимум 70 % от записания капитал, а за акционерните дружества е предвидено да е минимум 25 % от номиналната стойност на всяка акция.

Внасянето на основния капитал от съдружниците се осъществява чрез вноски – парични или непарични, в зависимост от записаните дялове и начин на изплащането им. Паричните вноски от съдружниците се внасят по набирателна сметка в банка (преди регистрацията), която после се превръща в разплащателна (след регистрацията на дружеството в съда). При непаричните вноски процедурата е различна (чл.72 на ТЗ). Необходимо е непаричните вноски да са записани в учредителния акт или договор на дружеството, като трябва да се посочи още информация – имената на вносителите на непаричните вноски, пълно описание на вноската, паричната ѝ стойност, както и правата на вносителя. Всяка непарична вноска трябва да бъде оценена от три вещи и независими лица, които се назначават от окръжния съд за

³⁰ Търговски закон в сила от 15. 02. 2013 г. (Обн., ДВ, бр. 48 от 18.06.1991 г., в сила от 1.07.1991 г., в сила от 15.02.2013 г., изм. и доп., бр. 20 от 28.02.2013 г)

оценка на вноската преди регистрацията на предприятието. Назначаването на вещи-те лица се прави по искане на вносител на непарична вноска, оценката им за тези вноски в дружествения договор не може да бъде по-висока, от тази която е поставена от тях (според чл. 72 на ТЗ). В случаите, когато вносителят не е съгласен от поставената оценка на непаричната си вноска от вещите лица, която се приема от съда. Законът дава право на вложителя да участва с парична вноска равностойна на записаната непарична или да се откаже от участие в дружеството.

Организацията и методиката на счетоводното отчитане на основния капитал се съобразява с правния статут на неговото формиране, вписване, промени и ликвидация. За организацията на счетоводното отчитане на основния капитал са предвидени сметки в Раздел I *Сметки за капитал* и Група 10 *Капитал* – сметка 101 *Основен капитал, изискващ регистрацията*; и сметка 102 *Основен капитал, неизискващ регистрацията*. Те са пасивни балансови сметки и могат да имат само кредитни салда.

Сметка 101 *Основен капитал, изискващ регистрацията* е предназначена за отчитане на основния капитал на предприятието, чиято величина е регистрирана в Търговския регистър, а всяка негова промяна подлежи на незабавна пререгистрация в съда или Търговския регистър. В капиталови търговските дружества, основният капитал се записва по номинална стойност на дяловете или акциите на собствениците. В счетоводния баланс на предприятието, основния капитал се записва с пълния си размер независимо дали и внесен изцяло или има невнесени дялове от съдружници.

Аналитичното счетоводно отчитане към тази сметка се организира с цел получаване на необходимата счетоводна информация и удовлетворение на нуждите на предприятието. Отчитането осигурява информация за: дяловете и акциите, притежавани от собствениците; размера на вноските от всеки съдружник (независимо дали са записани; записани и внесени; невнесени и непросрочени; или невнесени и просрочени); промените в първоначално формираните дяловете; броят и адресите на съдружниците; и друга необходима информация за управлението на капитала.

Според счетоводната литература към сметка 101 *Основен капитал, изискващ регистрацията* могат да се открият и водят следните аналитични счетоводни сметки³¹: сметка 1011 *Регистриран основен капитал – непоискан* (чрез нея се отчита записания в Търговския регистър основен капитал в размера предвиден в ТЗ или друг нормативен или вътрешен акт, независимо дали е този капитал е напълно или частично внесен в предприятието); сметка 1012 *Регистриран основен капитал – внесен* (чрез сметката се отчита частта от записания основен капитал, която е внесена от съдружниците на предприятието); сметка 1013 *Регистриран основен капитал – невнесен и непросрочен* (по нея се отчита основния капитал, който не е внесен още от съдружниците, но също не е и просрочен, т.е. не са изтекъл предвидения в закона или дружествения договор допустим срок за внасянето му от съдружниците); и сметка 1014 *Регистриран основен капитал – невнесен и просрочен* (по нея се отчита невнесения и просрочен основен капитал, за който са изтекли допустимите срокове, но въпреки това този капитал е бил регистриран).

Възможно е записаната дялова вноска от съдружник да не бъде внесена и отнесена като просрочена след изтичане на определените срокове. Тогава се открива процедура за обезсилване на вноската на съдружник и изключването му от дружеството (чл. 121 и чл. 126). Въпреки това съдружникът дължи законова лихва и обезщетение на предприятието за невнесената записана дялова вноска и причинените от това щети, а акциите му се обезсилват и унищожават.

По-важни операции, които водят до формирането и увеличението на основния капитал на предприятието, пораждат следните счетоводни записвания:

³¹ В счетоводната литература се предвиждат и други аналитични счетоводни сметки за отчитане на основния капитал, но повечето автори се съгласяват с тази класификация.

- За регистрирания и внесен основен капитал на предприятието, към момента на регистрацията му в съда се съставя счетоводна статия, при която дебитират сметките от групите за *Дълготрайни материални активи, Дълготрайни нематериални активи, Дълготрайни финансови активи, Дълготрайни биологични активи, Материали, продукция и стоки, Краткотрайни биологични активи, Парични средства и други сметки за активи*, а се кредитира сметка *Основен капитал, изискващ регистрация*.

- За частта от регистрирания основен капитал, която е записана, но невнесена към момента на регистрацията в съда, а с последващо внасяне от съдружника, който е записал се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка *Вземания по записани дялови вноски*, а се кредитира сметка *Основен капитал, изискващ регистрация*.

- При внасянето на записаните вноски от съдружниците, след момента на регистрацията в съда се съставя счетоводна статия, при която дебитират сметките от групите за *Дълготрайни материални активи, Дълготрайни нематериални активи, Дълготрайни финансови активи, Дълготрайни биологични активи, Материали, продукция и стоки, Краткотрайни биологични активи и Парични средства*, а се кредитира сметка *Вземания по записани дялови вноски*.

- За изчистване на аналитичните салда по сметките за отчитане на основния капитал след последващото внасяне на записаните вноски се осъществява чрез дебитиране на сметката за *Регистриран основен капитал – невнесен и непросрочен* и кредитиране на сметката за *Регистриран основен капитал – внесен*.

- При увеличението на основния капитал за сметка на резервите или неразпределената печалба се съставя счетоводна статия, при която се дебитират сметките от групите за *Капиталови резерви* и за *Финансови резултати*, а се кредитира сметка *Основен капитал, изискващ регистрация*.

- При увеличение на основния капитал за сметка на дължимите от предприятието суми се съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка *Доставчици* или сметките за *Получени заеми*, а се кредитира сметка *Основен капитал, изискващ регистрация*.

Основният капитал на предприятието е сравнително постоянна величина и рядко се пристъпва към неговото намаление. В тези случаи операциите, които го предизвикват намират следния счетоводен израз:

- При освобождаване на съдружник от предприятието и връщането на дяловете му се пораждат счетоводни записвания, при които се дебитира сметка *Основен капитал, изискващ регистрация*, а се кредитира сметка *Вземания по записани дялови вноски* или сметките за *Дълготрайни материални активи, Дълготрайни нематериални активи, Дълготрайни финансови активи, Дълготрайни биологични активи, Материали, продукция и стоки, Краткотрайни биологични активи и Парични средства*.

- При унищожаване на собствени акции за сметка на намалението на основния капитал – след тяхното изкупуване по номиналната им стойност, се съставя счетоводна статия, при които се дебитират сметка *Основен капитал, изискващ регистрация* и сметка *Отбиви (сконто), свързано с капитал*, а се кредитира сметка *Изкупени собствени акции*. След което се изчистват аналитичните салда по сметките за отчитането на основния капитал.

Счетоводното отчитане на основния капитал, който не подлежи на регистрация в съда се осъществява чрез сметка 102 Основен капитал, неизискващ регистрация. Тя е пасивна балансова сметка, която се дебитира при неговото намаление, а се кредитира при всяко негово увеличение. В края на отчетния период тя може да има само кредитно салдо. Аналитичното счетоводно отчитане по сметката се осъществява по признаци, които са определени от самото предприятие (индивидуални за

всяко отделно предприятие) за да задоволяват неговите информационни потребности, като размер на този капитал, неговите вложители и пълна информация за тях (имена, адреси, стойност на вноската) и други признаци.

Стопанските операции, които са породени от формирането и промените в този вид капитал счетоводно се отчитат по сходен начин с това на основния капитал, изискващ регистрация.

Основният капитал е задължителна за всяко предприятие форма на собствения капитал и представлява постоянна величина върху която не се отразяват резултатите от текущата му дейност. Организацията на синтетичното и аналитично му отчитане, както и документирането на основните стопански операции, свързани с него дават информация за състоянието и динамиката на капитала.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Счетоводното отчитане на основния капитал на капиталовите дружества се организира в зависимост от правния им статут, от който им се поставят ограничения за минималния му размер. Особеното при тях е, че те имат характер на капиталово дружество от една страна и физически и юридически лица от друга, защото неговите учредители могат да бъдат физически и юридически лица.

При вярното и честно осъществяване на счетоводното отчитане на стопанските операции, свързани с основния капитал на дружеството, води до постигане на поставените от собствениците му финансови цели и резултати. Постигнатите финансови резултати се представят в неговите финансови отчети, от където техните ползватели могат да получат информация за развитието на дружеството и за възвръщаемостта на инвестицията им. Положителните финансови резултати на предприятието увеличава неговия собствен капитал, който представлява съобразна гаранция за икономическата му ефективност пред ползвателите на финансовите отчети.

ЛИТЕРАТУРА

- [1]. Закон за счетоводството в сила от 01.01.2002 г. (*Обн. ДВ. бр.98 от 16.11.2001 г.*, ДВ. бр.100 от 19.11.2013г)
- [2]. Търговския закон в сила от 15.02.2013 г. (*Обн., ДВ, бр. 48 от 18.06.1991 г.*, в сила от 1.07.1991 г., в сила от 15.02.2013 г., изм. и доп., бр. 20 от 28.02.2013 г)
- [3]. Божков, В., Симеонова, Р. *Общо счетоводство – Академично издателство „Ценов“, Свищов, 2014 г.*
- [4]. Божков, В., Симеонова, Р. И др. *Финансово счетоводство – Академично издателство „Ценов“, Свищов, 2004г.*
- [5]. Добрев, Д. *Системен курс по счетоводство – 1945 г.*
- [6]. Дурин, С., Дурина, Д. *Счетоводство на предприятието – издателство Фор-Ком, 2013 г.*
- [7]. Душанов, И., Димитров, М. *Курс по счетоводство на предприятието – издателство „Ромина“, 2011 г.*
- [8]. Трифонов, Т. *Финансово счетоводство – издателство „Тракия-М“, София, 1999 г.*

За контакти:

Докторант Мариета Михайлова, Катедра „Счетоводна отчетност“, Стопанска Академия „Димитър Апостолов Ценов“ – Свищов, тел.: 0885 917 829, e-mail: marieta_mihajlova@abv.bg