



СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ОБИКНОВЕНИТЕ АКЦИИ КАТО ИНСТРУМЕНТИ НА СОБСТВЕНИЯ КАПИТАЛ В КОНТЕКСТА НА ПРИЛОЖИМИТЕ МЕЖДУНАРОДНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ

Владимир Христов

*Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор*

Ключови думи:	Резюме
<i>Инструменти на собствения капитал</i> <i>Обикновени акции</i> <i>Емитирани акции</i> <i>Придобити собствени акции</i> <i>Съкровищни акции</i>	<i>Статията е посветена на счетоводно отчитане на обикновените акции като инструменти на собствения капитал в контекста на приложимите Международни счетоводни стандарти. В практически аспекти са разгледани счетоводното отчитане на емисията на акции, непарични вноски (апорт), разходите, пряко свързани с дадена капиталова сделка, обратно придобитите собствени акции.</i>

Съгласно Международен счетоводен стандарт 32 *Финансови инструменти: представяне* (МСС 32) **инструмент на собствения капитал** е всеки договор, който доказва остатъчен дял в активите на дадено предприятие след приспадането на всички негови пасиви.

Емитентът на даден финансов инструмент го класифицира при неговото първоначално признаване като инструмент на собствения капитал в съответствие със съдържанието на договорното споразумение и определението за инструмент на собствения капитал.

В съответствие с разпоредбите на параграф 16 от МСС 32 даден инструмент се класифицира като инструмент на собствения капитал само и единствено ако са изпълнени следните две условия:

А) Инструментът не включва договорно задължение:

- да се предоставят парични средства или друг финансов актив на друго предприятие; или
- да се разменят финансови активи или финансови пасиви с друго предприятие при условия, които са потенциално неблагоприятни за емитента.

Б) ако инструментът ще бъде или може да бъде уреден в инструменти на собствения капитал на емитента, той е:

- недериватив, който не включва договорно задължение за емитента да предостави променлив брой инструменти на собствения капитал; или

- дериватив, който ще бъде уреден от емитента само чрез размяна на фиксирана парична сума или друг финансов актив за фиксиран брой от неговите инструменти на собствения капитал.

Типичен инструмент на собствения капитал са обикновените акции.

В Международните счетоводни стандарти липсват детайлни специални правила за отчитане на емитирането на инструментите на собствения капитал. Прилага се т.нар. „добра счетоводна практика“.

Съветът по международни счетоводни стандарти е в процес на разглеждане на изискванията за представяне и оповестяване, свързани със собствения акционерен капитал. Необходимо е да се отбележи, че в много юрисдикции местните търговски закони регламентират конкретни изисквания по отношение счетоводното третиране на собствения капитал, които могат да ограничат приложението на Международните счетоводни стандарти.

При липса на конкретен Международен счетоводен стандарт, който да е конкретно приложим към дадена счетоводна операция в съответствие с разпоредбите на параграфи 10-12 от Международен счетоводен стандарт 8 *Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*, ръководството на отчитащото се предприятие трябва да разработи счетоводна политика в съответствие с:

- изискванията на други международни счетоводни стандарти, занимаващи се с подобни или свързани въпроси; и
- дефинициите, критериите за признаване и концепциите за оценка, изложени в Концептуалната рамка за финансово отчитане.

Възможно е също така да се вземат предвид последните становища и решения на други органи, определящи счетоводни стандарти, които използват сходна концептуална рамка за разработване на счетоводни стандарти, както и специализирана счетоводна литература.

В случаите, когато акционер прави непарична вноска в капитала на акционерно дружество на основание чл. 72, ал. 1 от Търговския закон (ТЗ), уставът трябва да съдържа името на вносителя, пълно описание на непаричната вноска, паричната ѝ оценка и основанието на правата му.

На основание разпоредбите на чл. 72, ал. 2 от ТЗ непаричната вноска в акционерното дружество следва да се оцени от 3 независими вещи лица, посочени от длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията. Заключение на вещите лица трябва да съдържа пълно описание на непаричната вноска, метода на оценка, получената оценка и нейното съответствие на размера на дела от капитала или на броя, номиналната и емисионната стойност на акциите, записани от вносителя. Заключение се представя в търговския регистър със заявлението за вписване.

Оценката на непаричната вноска в устава на акционерното дружество не може да бъде по-висока от дадената от вещите лица, т.е. няма пречка да бъде приета по-ниска оценка, но не и по-висока.

Във финансовите отчети с общо предназначение е необходимо да се представи информация за размера на регистрирания основен капитал, както и за внесената и невнесена част от него. Невнесената част от записания основен капитал се посочва като коректив на регистрирания основен капитал.

Разходите, които са пряко свързани с дадена капиталова сделка, се отразяват счетоводно като намаление на собствения капитал.

Промените в справедливата стойност на инструмент на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.

При издаването или придобиването на свои инструменти на собствения капитал предприятието обикновено извършва различни разходи. Тези разходи биха могли да включват разходи за регистрация и други законови такси, изплатени суми на правни, счетоводни и други професионални консултанти, разходи за отпечатване и гербови марки. При капиталова сделка разходите по сделката се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал, доколкото те представляват допълнителни разходи, пряко свързани с капиталова сделка, които в противен случай биха били избегнати. Разходите по капиталова сделка, която е изоставена или прекратена, се признават като разход.

Предприятието следва да оповестява следната информация в отчета за финансовото състояние, в отчета за промените в собствения капитал или в пояснителните приложения:

А) за всеки клас дялов/акционерен капитал:

- броя на оторизираните (за издаване) акции;
- броя на емитираните и напълно платени акции, както и на тези, които са емитирани, но не са платени напълно;
- номиналната стойност на една акция или че акциите са без номинална стойност;
- равнение на броя на държаните от акционерите акции към началото и края на годината;
- правата, преференциите и ограниченията, присъщи на съответния клас, включително ограничения при разпределението на дивидентите и обратното плащане на капитала;
- акциите на предприятието, държани от самото предприятие или от дъщерни или асоциирани предприятия; и
- акциите, запазени за издаване в рамките на опции или договори за продажба на акции, включително условията и сумите; и

Б) описание на характера и целта на всеки резерв в рамките на собствения капитал.

Пример:

На проведено учредително събрание е взето решение за учредяване на акционерно дружество „АБВ” АД, чиито капитал съгласно неговия устав е

определен в размер на 200 000 лева. Капиталът е разделен на 200 обикновени поименни акции с право на глас и с номинална стойност 1 000 лева всяка една от тях. Емисионната стойност на всяка една акция е равна на нейната номинална стойност. По набирателната сметка на дружеството са внесени 50% от капитала, внесени са необходимите документи и дружеството е вписано в търговския регистър към Агенцията по вписванията.

Съставят се следните примерни счетоводни статии:

- *За записания от учредителите капитал:*

Дебит сметка Вземания по записан капитал	200 000
Кредит сметка Регистриран капитал	200 000

- *За внесените суми по набирателната сметка:*

Дебит сметка Парични средства	100 000
Кредит сметка Вземания по записан капитал	100 000

Дебитното салдо по сметка Вземания по записан капитал от 100 000 лева се посочва като коректив (отрицателна величина) на регистрирания основен капитал в отчета за финансовото състояние на отчитащото се предприятие. По такъв начин единствено нетната сума на реално внесенения акционерен капитал ще се представи в отчета за финансовото състояние като основен (акционерен) капитал, като по такъв начин ще се избегне надценяването на действителния собствен капитал на предприятието.

МСС 1 *Представяне на финансови отчети* изисква да се прави разлика между емитираните и напълно платени акции, от една страна, и емитираните акции, които не са напълно платени, от друга страна.

В случаите на емисия на акции, когато емисионната стойност на акциите надвишава тяхната номинална стойност, то съгласно действащото търговско законодателство на страната (чл. 176, ал. 2 и 3 от ТЗ) превишението над номиналната стойност се отчита като емисионен резерв.

Пример:

Емитирани са 1 000 броя обикновени поименни акции с право на глас, с номинална стойност 100 лева всяка и емисионна стойност 110 лева. Емисионната стойност на акциите е внесена по съответната набирателна сметка. Извършените и изплатени преки разходи, които са свързани с емисията на акциите (разходи за правни консултанти, разходи за отпечатване на ценните книжа, законови такси за вписване), възлизат на 6 000 лева.

Съставят се следните примерни счетоводни статии:

Дебит сметка Парични средства	110 000
Кредит сметка Регистриран капитал	100 000
Кредит сметка Резерв от емисии на акции	10 000
Дебит сметка Резерв от емисии на акции	6 000
Кредит сметка Парични средства	6 000

Пример за счетоводно отчитане на непарична (апортна) вноска:

Взето е решение за извършване на непарична вноска в капитала на „АБВ” АД. Предмет на непаричната вноска е сграда. Сградата е оценена от 3 независими вещи лица, посочени от длъжностно лице по регистрацията към Агенцията по вписвания. Оценката на сградата, направена от трите вещи лица, възлиза на 1 200 000 лева. В устава акционерите са приели оценката на непаричната вноска да бъде в размер на 900 000 лева, с колкото ще бъде увеличен и капиталът на акционерното дружество. Всички необходими документи са представени пред търговския регистър и увеличението на капитала е вписано. Извършените и изплатени преки разходи, които са свързани с емисията на акциите (разходи за правни консултанти, разходи за вещи лица, разходи за отпечатване на ценните книжа, законови такси за вписване и т.н.), възлизат на 10 000 лева.

В конкретния случай могат да се съставят следните примерни счетоводни статии:

Дебит сметка Сграда	1 200 000
Кредит сметка Регистриран капитал	900 000
Кредит сметка Резерв от емисии на акции	300 000
Дебит сметка Резерв от емисии на акции	10 000
Кредит сметка Парични средства	10 000

Счетоводно отчитане на обратно придобитите собствени акции

Правната уредба на придобиването на собствени акции се съдържа в членове 187а-187е от Търговския закон.

В съответствие с разпоредбите на параграф 33 от МСС 32 обратно придобитите инструменти на собствения капитал (обратно изкупени или съкровищни акции) се представят в отчета за финансовото състояние като намаление на собствения капитал. Придобиването на съкровищни акции трябва да бъде представяно във финансовите отчети като промяна в собствения

капитал. Друго важно изискване е, че не следва да се признава никаква печалба или загуба от покупката, продажбата, емитирането или обезсилването на съкровищните акции, като платеното или полученото възнаграждение трябва да бъде представено във финансовия отчет като промяна директно в собствения капитал. С други думи, обратно придобитите инструменти на собствения капитал на предприятието не се признават като финансов актив независимо от причината, поради която са придобити обратно, и се представят като намаление на собствения капитал във финансовите отчети. Това е така, защото придобиването и последващата продажба от страна на предприятието на инструменти на собствения капитал представлява по-скоро прехвърляне между онези притежатели на инструменти на собствения капитал, които са се отказали от участието си в собствения капитал, и онези, които продължават да притежават инструменти на собствения капитал, отколкото печалба или загуба на предприятието.

Разходите, които са пряко свързани с дадена капиталова сделка, се отразяват счетоводно като намаление на собствения капитал.

Промените в справедливата стойност на инструмент на собствения капитал не се признават във финансовите отчети.

При издаването или придобиването на свои инструменти на собствения капитал предприятието обикновено извършва различни разходи. Тези разходи биха могли да включват разходи за регистрация и други законови такси, изплатени суми на правни, счетоводни и други професионални консултанти, разходи за отпечатване и гербови марки. При капиталова сделка разходите по сделката се отчитат счетоводно като намаление на собствения капитал, доколкото те представляват допълнителни разходи, пряко свързани с капиталова сделка, които в противен случай биха били избегнати. Разходите по капиталова сделка, която е изоставена или прекратена, се признават като разход.

Съществуват два метода за отчитане на съкровищните акции:

- себестойностен метод – при него обратно придобитите собствени акции се отчитат по себестойност;
- метод на номиналната стойност – при него обратно придобитите собствени акции се отчитат по номинална стойност.

Пример:

Акционерно дружество „АБВ” АД въз основа на решение на общото събрание на акционерите изкупува обратно 1 000 броя от собствените си обикновени поименни акции. Номиналната стойност на една акция е 100 лева. Емисионната стойност на акциите е била 130 лева за една акция. Цената на обратно изкупуване е 120 лева за една акция, а преките разходи, свързани с обратното изкупуване, възлизат на 5 000 лв. Изкупените собствени акции са обезсилени, като е намален капиталът на акционерното дружество.

■ *Счетоводни статии при прилагане на себестойностния метод*

• *За отчитане на обратно изкупените акции:*

Дебит сметка Съкровищни акции	120 000
Кредит сметка Парични средства	120 000

• *За извършените разходи за обратно придобиване:*

Дебит сметка Резерв от емисии на акции	5 000
Кредит сметка Парични средства	5 000

• *За намалението на регистрирания капитал:*

Дебит сметка Регистриран капитал	100 000
Дебит сметка Резерв от емисии на акции	20 000
Кредит сметка Съкровищни акции	120 000

■ *Счетоводни записвания при прилагане на метода на номиналната стойност*

• *За обратно изкупените собствени акции:*

Дебит сметка Съкровищни акции	100 000
Дебит сметка Резерв от емисии на акции	20 000
Кредит сметка Парични средства	120 000

• *За извършените разходи за обратно придобиване:*

Дебит сметка Резерв от емисии на акции	5 000
Кредит сметка Парични средства	5 000

• *За намалението на регистрирания капитал:*

Дебит сметка Регистриран капитал	100 000
Кредит сметка Съкровищни акции	100 000

Пример:

Акционерно дружество „АБВ” АД въз основа на решение на общото събрание на акционерите изкупува обратно 1 000 броя от собствените си обикновени поименни акции. Номиналната стойност на една акция е 100 лева. Емисионната стойност на акциите е била 130 лева за една акция. Цената на обратно изкупуване е 120 лева за една акция, а преките разходи, свързани с обратното изкупуване, възлизат на 5 000 лв. Изкупените собствени акции са прехвърлени на нови купувачи на цена от 140 лева за една акция.

В конкретния случай могат да се съставят следните примерни счетоводни статии:

■ *Счетоводни статии при прилагане на себестойността метод*

- *За отчитане на обратно изкупените акции:*

Дебит сметка Съкровищни акции	120 000
Кредит сметка Парични средства	120 000

- *За извършените разходи за обратно придобиване:*

Дебит сметка Резерв от емисии на акции	5 000
Кредит сметка Парични средства	5 000

- *За прехвърлянето на обратно придобитите собствени акции на новите купувачи:*

Дебит сметка Парични средства	140 000
Кредит сметка Резерв от емисии на акции	20 000
Кредит сметка Съкровищни акции	120 000

■ *Счетоводни записвания при прилагане на метода на номиналната стойност*

- *За отчитане на обратно изкупените акции:*

Дебит сметка Съкровищни акции	100 000
Дебит сметка Резерв от емисия на акции	20 000
Кредит сметка Парични средства	120 000

- *За извършените разходи за обратно придобиване:*

Дебит сметка Резерв от емисии на акции	5 000
Кредит сметка Парични средства	5 000

- *За прехвърлянето на обратно придобитите собствени акции на новите купувачи:*

Дебит сметка Парични средства	140 000
Кредит сметка Резерв от емисии на акции	40 000
Кредит сметка Съкровищни акции	100 000

ACCOUNTING FOR ORDINARY SHARES AS EQUITY INSTRUMENTS IN THE CONTEXT OF THE RELEVANT INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS

Vladimir Hristov

Certified Public Accountant,

Registered Auditor

Key words:	Summary
Equity instruments Ordinary shares Issued shares Reacquired own shares Treasury shares	<i>The article discusses the accounting for ordinary shares as equity instruments in the context of the relevant International Accounting Standards. The article outlines the practical aspects of the accounting for share issues, non-monetary (in-kind) contributions, costs directly related to an equity transaction, reacquired own equity instruments (treasury shares).</i>