

СОБСТВЕНИЯТ КАПИТАЛ ВЪВ ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

Мариета Цекова Михайлова
Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов
Катедра „Счетоводна отчетност“

Резюме: Статията е посветена на собствения капитал във финансовите отчети на нефинансовите предприятия. Целта на изследването е да се разкрие как се представя информацията за капитала във финансовите отчети на предприятието и да се определят изискванията, на които трябва да отговаря информацията.

За постигане на целите на изследването следва да се решат няколко задачи, които се отнасят до: изясняване на качествените характеристики, на които трябва да отговаря информацията, представяна във финансовите отчети на предприятието; конкретните изисквания за представяне на капитала в съставните части на финансовите отчети; и връзката между тях.

Финансовите отчети се съставят периодично от всяко предприятие. Въз основа на информацията, която се съдържа в тях, потребителите придобиват представа за неговото финансово състояние, финансовите резултати и изменението във финансовото му състояние. Тя служи за вземане на стопански решения от страна на ползвателите на финансова информация – закупуване, продажба или държане на капиталови и дългови инструменти, както и представяне и погасяване на заеми и други форми на кредит.

Ключови думи: финансово състояние, капитал, собствен капитал, отчет за собствения капитал.

JEL: M41.

EQUITY IN THE FINANCIAL STATEMENTS

Marieta Tsekova Mihaylova
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
The Accounting Department

Abstract: The subject matter of this paper is equity in the financial statements of non-financial enterprises. It aims to reveal how the information on equity in the financial statements of the entity is reported and to define the requirements this information must comply with.

To achieve the objectives of the study we need to fulfil several tasks related to the outlining of the qualitative characteristics the information presented in the financial statements of the entity must meet and of the the specific performance requirements of capital components of the financial statements and then to revealing the relations between the two.

The financial statements are compiled periodically by any enterprise. Based on the information they report, users can get an idea of the financial position, the financial performance and the changes in the financial position of the entity. Based on this information, the users of financial information can make economic decisions in terms of buying, selling or holding equity and debt, as well as of lending and repayment of loans and other forms of credit.

Keywords: financial position, capital, equity, statement of changes in equity.

JEL: M41.

ВЪВЕДЕНИЕ

Финансовите отчети с общо предназначение се изготвят от предприятието съгласно действащите счетоводни стандарти и нормативни актове на страната за широк кръг от потребители. Тяхното изготвяне се осъществява периодично от предприятието, а в зависимост от периода, за който се съставят финансовите отчети, се разделят на годишни и междинни.

Съгласно счетоводните стандарти пълният комплект финансови отчети (годишни или междинни), съставяни от предприятие за отчитането на даден период, включва: счетоводен баланс (отчет за финансовото състояние), отчет за приходите и разходите (отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода), отчет за паричните потоци, отчет за собствения капитал (отчет за промени в собствения капитал за периода) и приложения. Счетоводната информация за собствения капитал на предприятието се представя в отчета за финансовото състояние, в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода и в отчета за промени в собствения капитал.

Съгласно СС 1 – Представяне на финансови отчети (т. 3.1.), пълният годишен финансов отчет включва: счетоводен баланс; отчет за приходите и разходите; отчет за собствения капитал; отчет за паричния поток; и приложение.

Актуалността на изследваната тема е свързана с автоматизацията на счетоводната дейност и получената от това счетоводна информация (от ръчното въвеждане на първоначалните счетоводни данни до автоматично съставяните финансови отчети на предприятието). Извършването по този начин на счетоводната дейност повишава полезността и достоверността на счетоводната информация, представена във финансовите отчети, но така изискванията към тази информация постепенно могат да бъдат пренебрегнати от техните съставители. Потребителите на финансовите отчети трябва да могат да получат информация за всеки елемент на имуществото на предприятието – за неговото състояние, промени и развитието им, за да могат потребителите, сами да си създадат изводи за финансовото състояние на предприятието и да вземат квалифицирано управленско решение спрямо дейността на предприятието.

Целта на изследването е да се разкрият основните моменти от представянето на информацията за собствения капитал във финансовите отчети и да се определят изискванията, на които трябва да отговаря информацията.

Обект на изследването е счетоводното осигуряване на собствения капитал във финансовите отчети. Предметът на изследването е информацията от финансовите отчети на предприятието, която се отнася до представянето на собствения капитал и неговите елементи.

За постигане целта на изследването следва да се решат няколко задачи, които се отнасят до: разглеждане и изясняване на качествените характеристики, на които трябва да отговаря информацията, представена във финансовите отчети на предприятието; изясняване на конкретните изисквания за представяне на собствения капитал в съответните части на финансовите отчети; и връзката между тях.

Ограниченията, поставени от автора при разработване на статията, са да се постави акцент при разглеждането на собствения капитал във финансовите отчети на предприятието и да се разглеждат изискванията към представяната информация във финансовите отчети от техните потребители.

Същност на финансовите отчети и изисквания към представяната в тях счетоводна информация

Счетоводно-информационното осигуряване на собствения капитал във финансовите отчети е регламентирано в Закона за счетоводството на България и в приложимите счетоводни стандарти (международни и национални). Най-вече това е направено в следните стандартите: МСС 1 – Представяне на финансови отчети, МСС 27 – Индивидуални финансови отчети, МСС 34 – Междинно финансово отчитане, СС 1 – Представяне на финансови отчети, СС 34 – Междинно счетоводно отчитане, но същото така и в МСФО 10 – Консолидирани финансови отчети.

Финансовите отчети с общо предназначение се изготвят от предприятията съгласно изискванията на МСФО с определена цел – да се предостави финансова информация за предприятието, която да е полезна за потребителите ѝ при вземането на стопански решения. Информацията във финансовите отчети е предназначена за удовлетворяването на информационните нужди на широк кръг от потребители (инвеститори, кредитори, широка общественост и други) за изпълнението на конкретни и специфични изисквания от дейността на предприятието.

Отговорността за изготвянето, представянето и публикуването на финансовите отчети е на ръководството на предприятието, което с подписването на отчета потвърждава, че представената в него информация е точна и достоверна и отговаря на действителността.

Съществуват някои изисквания относно информацията, която се съдържа във финансовите отчети. Те се наричат качествени характеристики или изисквания към представяната информация във „финансовите отчети“ (финансови отчети с общо предназначение) (Рамка към МСФО, 2012, стр. А29) и са посочени в Рамката към МСФО. Подразделят се на фундаментални качествени характеристики и на качествени характеристики, повишаващи полезността на информацията (Рамка към МСФО, 2012, стр. А46). Фундаменталните качествени характеристики са уместност и достоверно представяне на информацията, а повишаващите полезността

характеристики – сравнимост, възможност за проверка, своевременност и разбираемост.

Финансовата информация е уместна, когато повлиява на управленските решения на ползвателите си, но само когато има стойност за целите на прогнозиране и потвърждава стойността. Информацията има стойност за целите на прогнозиране, когато тя се използва в качеството ѝ на изходящи данни от процесите и явленията от дейността на предприятието, от които може да се прогнозира бъдещите финансови резултати. Информацията има стойност за целите на прогнозирането за нейните ползвателите въз основа на техни собствени прогнози. Финансовата информация има потвърждаваща стойност, когато осигурява обратна връзка относно минали финансови резултати. Стойността за целите на прогнозиране и потвърждаване на стойност на финансовата информация са взаимно-свързани.

Информацията е съществена, когато повлиява на решенията, взимани от нейните ползватели, а нейното пропускане или отклоняване дори на част от нея води до неверни или неточни решения. Съществеността на информацията е аспект от уместната финансова информация за всяко отделно предприятие, поради което няма единен количествен праг на нивото на същественост.

Достоверното представяне на информацията във финансовите отчети означава, че икономическите явления и процеси се представят в цифров и описателен вид. За да бъде полезна информацията, трябва да представя достоверно съответните явления, тя трябва да има характерни черти – пълнота, неутралност и да не съдържа грешки.

Пълното представяне включва цялата информация, която е необходима на потребителя ѝ да разбере икономическото явление, което е представено с всички необходими описания и обяснения. Информацията е неутрална, когато не е налице предопределеност при избора на финансовата информация в определена финансова посока (положителна или отрицателна) и тя не е омаловажена или манипулирана с цел промяна на верността на финансовия отчет. Достоверното представяне на информацията означава, че в нея липсват грешки или пропуски при процеса на изготвяне и съставяне на финансовия отчет. Но в същото време достоверното представяне на информацията не води задължително до нейната полезност за потребителите на финансовите отчети.

Качествените характеристики, които повишават полезността на икономическата информация, представена във финансовите отчети (Рамка към МСФО, 2012, стр. А49), са сравнимост, възможност за проверка, своевременност и разбираемост.

Информацията, представяна във финансовите отчети, трябва да бъде полезна за техните потребители при вземане на стопанските им решения, да представя достоверно финансовото състояние на предприятието и да бъде сравнима по отчетни периоди или по отделни елементи. Сравнява-

нето на информацията изисква, тя да бъде сходна и за сходни обекти (минимум два обекта за сравняване), но за различни периоди или към различни дати. Сравнимостта е качествена характеристика, която позволява на ползвателите на информацията да идентифицират и разберат приликите и разликите между сравняваните обекти.

Последователността на информацията се изразява в използването на едни и същи методи по отношение на едни и същи обекти, независимо от различните периоди на отчитане в предприятието, но също така и за еднакъв отчетен период между различни предприятия.

Възможността да се провери информацията, помага на нейните ползватели да са убедени в нейната достоверност и коректно отразяване на икономическите процеси и явления, които са настъпили в предприятието през отчетния период. Проверката на информацията не се изразява в количествено изразяване чрез определена стойност, а дава диапазон от възможни стойности, които могат да бъдат проверени и потвърдени. Проверката на финансовата информация може да бъде пряка и косвена. Пряката проверка означава, че проверката и потвърдението на стойността се извършва пряко, а косвената проверка е на изходните данни чрез използването на даден модел, формула или друга техника, с която се проверява и потвърждава информацията.

Своевременността означава, че информацията се представя на ползвателите в срок, в който тя да повлияе на взетите от тях решения. Дадена информация може да е своевременна за повече от един отчетен период, ако на нейните ползватели им е необходимо да определят и оценят икономическите тенденции за развитие.

Разбираемостта на информацията означава, че тя ще бъде представяна по ясен и еднозначен начин. Някои процеси и явления са трудноразбираеми, а тяхната обработка до степен на лесноразбираеми може да доведе до загуба на достоверността на информацията при изготвянето на финансовите отчети. Възможно е, тази обработка на финансовите отчети да доведе до тяхната непълнот и недостоверност, а информацията да бъде подвеждаща в определена част или изцяло.

Освен в Рамката към МСФО изискванията относно информацията във финансовите отчети могат да се намерят и в трудовете на различни автори, например Марин Димитров. Той разделя характеристиките или изискванията към информацията, представена в отчетите, на две основни групи (Димитров, 1988, стр. 87-96): изискванията като информационна дейност и изискванията към продукта на тази дейност, т.е. счетоводната информация.

Изискванията към счетоводството като информационна дейност са: срочност, оперативност, бързина, гъвкавост и ефективност (Димитров, 1988, стр. 87-96). В съвременните икономически условия, когато счетоводната информация се получава и обработва чрез технически средства (компютърна техника и хардуер) и счетоводен софтуер, изискванията от-

носно счетоводната информация се изразяват чрез някои взаимосвързани свойства – своевременност, актуалност, действителност, точност, обективност, пълнота и аналитичност, яснота, достъпност, ценност и полезност, и други.

Качествените характеристики, представени в Рамката към МСФО, и тези дадени от Марин Димитров, се различават единствено по начина си на групиране на характеристиките, но относно тяхното значение и определеност те са обединени.

Представянето на счетоводната информация под формата на финансов отчет на предприятието се осъществява задължително веднъж годишно за нуждите на потребителите и законодателството на страната. Финансовите отчети се съставят периодично от предприятието, което става към определен момент и за даден отчетен период. В зависимост от периода на съставяне финансовите отчети се разделят на междинни и годишен.

Междинните финансови отчети се съставят за по-кратки периоди от отчетния период (календарна година) – за месец, за тримесечие и за шестмесечие от периода. Годишният финансов отчет на предприятието се съставя за отчетния период и към определен момент (31 декември на всяка календарна година).

Годишният финансов отчет се съставя задължително в края на отчетния период от предприятието, а междинните финансови отчети се съставят за информационните нужди на потребителите, при поискване от съответните държавни органи (когато е уредено от действащото законодателство) и по решение на органа на управление на самото отчитане се предприятие (собствениците на предприятието, други търговски дружества и други).

Представяне на собствения капитал във финансовите отчети на предприятието

Предприятието представя финансовото си състояние към определен момент с помощта на неговите финансови отчети. При тяхното съставяне се представя счетоводната информация, която се получава чрез приключване на счетоводните сметки на предприятието и определянето на крайните им салда или на оборотите им.

Съгласно МСС 1 – Представяне на финансови отчети (т. 10) и СС 1 – Представяне на финансови отчети (т. 3.1), съдържанието на комплекта финансови отчети (годишни или междинни) на предприятията е със следните основни компоненти: счетоводен баланс (отчет за финансовото състояние), отчет за приходите и разходите (отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода), отчет за паричните потоци (този отчет осигурява информация за паричните средства на предприятието, а не за неговия собствен капитал), отчет за промените в собствения

капитал за периода и приложения, сред които синтетична и аналитична оборотна ведомост, справка за счетоводната политика за отчитане на имуществото на предприятието и други. Примерните схеми за състава на компонентите на финансовия отчет на предприятието са регламентирани в СС 1 – Представяне на финансови отчети (в т. 15 за счетоводния баланс, в т. 16 за отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода и в т. 17 за отчет за промените в собствения капитал).

Представянето на счетоводната информация в частите на финансовите отчети трябва да е точно, ясно, еднозначно и коректно, за тази цел е необходимо да се посочат някои данни за предприятието – идентификацията и обхват на дейността му, отчитаният период и дата на съставяне на отчета. Също така трябва да се уточни и посочи определена парична единица (левове, евро или друга валутна единица) и степента на точност на цифрите при съставянето на отчета (в лв., в хил. лв., в млн. лв. или др.).

В счетоводния баланс (Баланс) или отчета за финансовото състояние се представя имуществото на предприятието (активи, пасиви и собствен капитал). Балансът е основна и неотменима част на финансовите отчети (годишни или междинни), която се съставя към определен момент на базата на оборотната ведомост на предприятието и посочените в нея салда на счетоводните сметки.

Основният принцип, който се следва при съставянето на баланса, е предимството на съдържанието пред формата, което означава, че е по-важна представената счетоводна информация в баланса, а не формата на представянето ѝ. Счетоводният баланс може да представи информацията в две форми (СС 1 - Представяне на финансови отчети) – едностранна (имуществото на предприятието се представя едно след друго в следната последователност – активи, собствен капитал и пасиви) и двустранна (в тази форма имуществото се представя успоредно в колони – в първата се представят активите, последвани от колони за стойността им за отчитания и предхождащия го период, а след тях колона за собствения капитал и пасивите – показани последователно и последвани от колони също за тяхната стойност за отчитания и предхождащия го период).

Друга основна особеност на отчета за финансовото състояние е, че имуществото на предприятието се представя по балансова стойност. Тя се взема от създадените от предприятието счетоводни сметки (аналитични и синтетични счетоводни сметки, представени в Индивидуалния му сметкоплан), открити за всеки елемент от имуществото на предприятието. Осигурената от тях обобщена информация се използва при съставянето на баланса на предприятието.

Следваща особеност на отчета за финансовото състояние се изразява в спазване на основните балансови равенства (уравнения на статичния баланс) между имуществото на предприятието:

$$\text{Активи} = \text{Собствен капитал} + \text{Пасиви.}$$

В счетоводния баланс не се показват измененията в имуществото на предприятието, а тяхното моментно или статично състояние, количествена и качествена характеристика към определен момент. В счетоводния баланс се представят и отрицателни величини, чиято стойност се записва в скоби. Тези величини са: отрицателна търговска репутация, непокрита загуба от минали години и резервът от последващи оценки (СС 1 - Представяне на финансови отчети).

В счетоводния баланс имуществото е представено в статии, в групи и в раздели. Статията или счетоводно перо е най-малката градивна единица на баланса, чрез нея се посочват отделните елементи на отчитане (резерви, натрупана печалба/загуба, основен капитал и други). Групите обединяват няколко счетоводни статии с общ характер (дълготрайни материални активи, търговска репутация, основен капитал, финансов резултат и други). Разделите в счетоводния баланс обединяват няколко групи под общ признак (собствен капитал, дълготрайни активи, дългосрочни пасиви и други).

Собственият капитал е представен в отчета за финансовото състояние в пасивната му част – в раздел А „Собствен капитал“ чрез основните съставните части на капитала, но от него се получава информация за финансовата стабилност на предприятието. Информацията, която се представя в този раздел, е за основния капитал на дружеството, за неговия финансов резултат (натрупан през предходни отчетни периоди и реализиран през текущия период) и за натрупаните през периода резерви от предприятието.

Посочената в баланса информация за основния капитал дава представа за някои съществени икономически показатели за финансовото състояние на предприятието: степента на внасянето му от собствениците (внесен ли е напълно или само частично) и степента на запазване или промяна на неговия размер. Размерът на основния капитал в условията на действащо предприятие се променя поради благоприятни или неблагоприятни икономически условия за предприятието – в посока увеличаване или намаляване. Но той също така е показател за стабилността за финансовото състояние, когато в продължителен период от време (период от няколко последователни отчетни периоди) няма промяна в неговия размер и показател за финансовото развитие на предприятието, когато то реализира увеличение на размера на основния си капитал в период от няколко последователни периода. За потребителите на финансовите отчети посоченият размер на основния капитал се явява крайна гаранция за уреждане на търговски взаимоотношения с предприятието.

Отчетът за финансовото състояние дава представа, какво е моментното състояние на резервите на предприятието за даден период, а тяхното сравнение с предходния период дава информация за тяхното запазване и промяна в стойностно изражение. Стойностният размер на резервите (макар и обобщен за всички видове резерви на предприятието) се явява като

икономически показател за развитието на предприятието и като своеобразна гаранция за потребителите за стабилност (при тяхното запазване или увеличаване) и възможността за уреждане на търговските му взаимоотношения с вътрешни и външни контрагенти.

От отчета за финансовото състояние се получава статична информация за размера и вида на финансовия резултат на предприятието. Предприятието образува своя финансов резултат в процеса на изпълнение на дейността си за всеки отделен отчетен период (печалба или загуба), но също така то натрупва този финансов резултат през повече от един отчетен период. В баланса на предприятието се показва стойността на реализирания финансов резултат от отчетения период и за предхождащия го период, но също така в него се посочва и стойността на натрупания резултат от предхождащите ги периоди. Показан по този начин, финансовият резултат дава представа за ефективното и стабилното икономическо (стойностно) изпълнение на дейността на предприятието, но също така потвърждава (отхвърля) икономическите прогнози, направени в предходни периоди от потребителите на финансовите отчети за бъдещ финансов резултат (запазване, увеличаване или намаляване на финансовия му размер) от дейността на предприятието.

Сравняването на финансовата информация за собствения капитал, посочена в баланса за периода или няколко последователни периода, позволява на потребителите (вътрешни и външни) на този отчет да разберат каква е икономическата действителност и стабилност на предприятието. Осигурената им информация от отчета показва на потребителите, каква е капиталовата структура на предприятието, неговата финансова и материална осигуреност (с финансови средства, материални и нематериални активи), финансовата посока, в която се намира предприятието относно дейността си (дали е в посока на разгръщането и увеличаването ѝ, или е в процес на нейното съкращаване) и успеваемостта при изпълнение на поставените цели и прогнози от страна на предприятието.

Следващ основен компонент от годишния финансов отчет, в който се намира информация за собствения капитал на предприятието, е отчетът за приходите и разходите. Този отчет осигурява информация за ефективността и мащабите на дейността на предприятието, изразени чрез получените приходи и извършените разходи за всеки отчетен период. За разлика от този отчет в счетоводния баланс се осигурява информация за имущественото състояние на предприятието.

По своята същност отчетът за приходите и разходите (отчет за печалбата или загубата и другият всеобхватен доход за периода) представлява превърната форма на сметка *Печалби и загуби от текущата година*, по която се отчита и получава финансовият резултат за всеки отчетен период. Той се получава при съпоставката на реализираните разходи и получени приходи за всеки отчетен период. Когато тези приходи и разходи се отразяват, това се осъществява по дебита и кредита на сметката, но когато

се представят в табличната форма на отчета, те представляват двата основни раздела. Чрез този отчет се показва установяването на финансовия резултат от дейността на предприятието за даден отчетен период.

Финансовият резултат за отчетния период (печалба или загуба), изчислен съгласно отчета, трябва да е равен на крайното салдо по сметка *Печалби и загуби от текущата година*, но също така трябва да е равен и на статията *Текуща печалба/загуба* от счетоводния баланс на предприятието. Финансовият резултат за отчетния период е разлика между приходите и разходите на предприятието, което може да се представи със следното основно счетоводно уравнение:

$$\text{Приходи} - \text{Разходи} = \text{Финансов резултат}$$

Това уравнение може да се представи по два начина в зависимост от постигнатия финансов резултат. Когато приходите надвишават разходите, е налице положителна разлика – печалба, тогава уравнението придобива следния вид:

$$\text{Разходи} + \text{Печалба} = \text{Приходи}$$

Когато разликата е отрицателна, т.е. приходите са по-малко от разходите, уравнението има следния вид:

$$\text{Разходи} + \text{Загуба} = \text{Приходи}$$

Отчетът за приходите и разходите на предприятието се съставя, също както и счетоводният баланс в две форми (СС 1 - Представяне на финансови отчети) – едностранна и двустранна, а изборът на форма става от самото предприятие. Отчетът за приходите и разходите (СС 1 - Представяне на финансови отчети) се съставя по структурен (едностранна форма) и по функционален (двустранна форма) признак на приходите и разходите, които са представени в раздели и статии.

Печалбата или загубата от обичайната дейност (счетоводна печалба) е финансов резултат преди данъците върху печалбата (СС 1 - Представяне на финансови отчети). За нуждите на този отчет счетоводната печалба се трансформира в балансова по определен механизъм. Към счетоводната печалба се прибавя разликата на финансовите приходи и разходи и разликата между приходите и разходите от асоциирани дружества, с което се получава печалбата или загубата преди данъчно облагане. Ако към тази печалба се отразят разходите за данъци от печалбата, ще се получи нетната (балансовата) печалба или загуба за периода.

Важна особеност в отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода е отчитането на разходите за данъци, такси и други подобни плащания (платените местни данъци и такси, алтернативните данъци и такси за концесия и други), които имат отделна сметка, по която да се отчитат, но те принадлежат към разходите за външни услуги.

Положителните разлики, които са породени при отчитането на операциите с финансови активи и от промените във валутните курсове, са свързани с отчитането на предприятия от група (включително отчитащото се предприятие), те се отчитат като други приходи от лихви и финансови

операции с предприятия от група. Когато са налице отрицателни разлики при отчитането на операциите с финансови активи с предприятия от група, те следват да се отчитат като разходи за лихви и други финансови разходи с предприятие от група.

Следващият основен компонент на финансовите отчети е отчет за промените в собствения капитал. Целта на този отчет е да се представи на едно място обобщена информация за ефектите от икономическата дейност на предприятието. Тази информация дава представа за финансовото състояние на предприятието за два последователни отчетни периода, т.е. богатството на собствениците на предприятието. Сравнява се информация, която е свързана с размера на собствения капитал в неговата цялост в началото и в края на отчетния период.

В този отчет се представя резултатът от извършените през отчетния период операции, свързани със собствения капитал на предприятието. В отчета за собствения капитал се отразяват следните изменения: за сметка на собствениците, от финансови резултати от текущата година, от разпределението на печалбата, от покриване на загуба, от последващи оценки на активи, от промени в счетоводната политика, от грешки и други за периода (нетните печалби или загуби), от превод на годишния финансов отчет на предприятие в чужбина и други изменения.

Отчетът е вследствие на извършените през периода операции, свързани с взаимоотношенията със собствениците, с определянето на финансовия резултат (печалбите и загубите) през периода, с разпределението на получен в предходните години финансов резултат – каква част от него е използвана за дивиденди, каква част е използвана за увеличаване на основния капитал или на резервите, и каква част от финансовия резултат е останала за последващо разпределение.

В този отчет се представят и резултати, свързани с инвестициите на предприятието в собствения капитал на други търговски дружества. Определянето на стойността на инвестицията се осъществява по два метода – себестойностният метод и методът на собствения капитал.

Методът на собствения капитал изисква, инвестицията първоначално да се признае по себестойност (цена на придобиване), която впоследствие се увеличава или намалява с оглед отразяване дела на инвеститора в печалбите или загубите на предприятието, в което е инвестирано, след датата на придобиване на инвестицията. А със стойността на получените дивиденди се намалява балансовата стойност на инвестицията. Тези дивиденди се получават при разпределение на печалбите на предприятието, в което е инвестирано.

Себестойностният метод изисква, инвеститорият да отчита инвестицията по себестойност (цена на придобиване), намалена с натрупаните загуби от обезценка. Инвеститорият отчита приход от инвестицията до толкова, до колкото получава дял при разпределението на натрупаната печалба на предприятието, в което е инвестирано, възникнала след датата

на придобиване на инвестицията. Всяко разпределение, превишаващо тази печалба, представлява възстановяване на инвестицията и се отчита като намаление на себестойността ѝ.

Отчетът за промените на собствения капитал се съставя с информация от счетоводните сметки за отчитане на собствения капитал, а именно сметките от група *Капитал*, група *Резерви* и група *Финансови резултати*. Представена по този начин, систематизираната информация в отчета дава представа за възможностите на управлението на предприятието и на външните потребители, т.е. доколко е капиталово осигурено предприятието. При наличие на слаба капитализация управлението следва да предприеме необходими мерки за нейното преодоляване.

В статиите *Промените в счетоводната политика* и *Грешки* се посочва сумата, с което е коригирано салдото на неразпределената печалба. Увеличението на неразпределената печалба е в резултат на отписването на резерва от последващи оценки на активите и пасивите на предприятието, които се посочват в статия *Други изменения в собствения капитал*.

Предприятията съставят консолидирани финансови отчети по реда на МСФО 10 – Консолидирани финансови отчети (МСФО 10 - Консолидирани финансови отчети) и по реда на Закона за счетоводството (Закон за счетоводството, 2015). Целта на този международен стандарт е да установи принципи за представяне и изготвяне на консолидирани финансови отчети, когато дадено предприятие контролира едно или повече други предприятия. Съгласно закона консолидираните финансови отчети са финансови отчети, които представят „имууществото и финансовото състояние, отчетения финансов резултат, промените в паричните потоци и в собствения капитал на предприятията, включени в консолидирането, все едно, че те са едно предприятие“ (Божков, Смеонова, & Михайлова, 2016, стр. 147). Определянето на тези отчети е сходно и в СС 27 – Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия.

Консолидираните финансови отчети се изготвят от предприятието майка, което прилага единни счетоводни политики във всичките дъщерни предприятия по повод едни и същи сделки и други събития, станали при сходни обстоятелства.

Съставните части на консолидираните финансови отчети са: консолидиран счетоводен баланс (консолидиран отчет за финансовото състояние), консолидиран отчет за приходите и разходите (консолидиран отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход), консолидиран отчет за промените в собствения капитал, консолидиран отчет за паричните потоци и приложения към отчетите.

Предприятията съставят още междинни финансови отчети, които много често в практиката се наричат вътрешни отчети. Изготвянето на тези финансови отчети се осъществява за информационните нужди на потребителите, при поискване от съответните държавни органи (когато е

уредено от действащото законодателство) и по решение на органа на управление на самото отчитащо се предприятие. Тези отчети съдържат пълния комплект отчети, които са представени в МСС/СС 1, но също така могат и да съдържат съкратени финансови отчети за даден междинен период (МСС 34 - Междинно финансово отчитане) (СС 34 - Междинно счетоводно отчитане).

Съдържанието на междинните финансови отчети (СС 34 - Междинно счетоводно отчитане) съдържа най-малко счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите, отчет за паричния поток, отчет за собствения капитал и приложения с пояснителни бележки.

По смисъла на Закона за счетоводството междинните финансови отчети са финансови отчети, които се отнасят за период по-кратък от пълната финансова година или един отчетен период.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

При извършеното изследване се установи, че предприятията съставят своите финансови отчети периодично през отчетния период (фискална и календарна година) с обобщена счетоводна информация за своето имущество към определен момент. Представяната информация във финансовите отчети трябва да отговаря на определени характеристики, с които се гарантират достоверността и коректността на информацията.

Представяната във финансовите отчети информация осигурява на техните потребители възможността да се убедят във финансовото развитие и стабилност на предприятието и да вземат информирано решение съгласно постигнатите от него финансови резултати от отчетния период.

От отчета за финансовото състояние или баланса на предприятието потребителите получават информация за моментното финансово състояние на предприятието. При сравняване на информацията за собствения капитал в баланса потребителите разбират каква е икономическата действителност на предприятието. Балансът дава информация за капиталовата структура на предприятието, за възможността му да покрие бъдещи финансови загуби или разходи и основно за имущественото състояние на предприятието.

Отчетът за приходите и разходите осигурява информация за ефективността и мащабите на дейността на предприятието, изразени чрез финансовия резултат за всеки отчетен период.

Отчет за промените в собствения капитал се съставя с цел да се представи на едно място обобщена информация за ефектите от икономическата дейност на предприятието върху собствения му капитал. Тази информация дава представа за промените в неговото финансово състояние за два последователни отчетни периода, които се получават при извършването на стопански операции, свързани със собствения капитал

(основен капитал, резерви и финансови резултати) на предприятието – при промени в неговия размер, при уреждане на икономическите отношения със собствениците и контрагенти на предприятието.

Използвани източници:

Божков, В., Симеонова, Р. и Михайлова, Р. (2016). *Стандарти за представяне на финансови отчети*. Свищов.

Димитров, М. (1988). *Управленски мотиви в счетоводството*. Варна.

Закон за счетоводството в сила от 01. 01. 2016 г. (Обн. ДВ, бр. 95 от 08. 12. 2015 г.).

Международни стандарти за финансово отчитане. Част А. 2012 IFRS Foundations. (www.balans.bg/счетоводни-стандарти/3-mejdunarodni-standarti/публики/) (01. 10. 2016 г.).

МСС 1 – *Представяне на финансови отчети*. (www.balans.bg/счетоводни-стандарти/3-mejdunarodni-standarti/публики/) (01. 10. 2016 г.).

МСС 27 – *Индивидуални финансови отчети*. www.balans.bg/счетоводни-стандарти/3-mejdunarodni-standarti/публики/) (01. 10. 2016 г.).

МСС 34 – *Междинно финансово отчитане*. (www.balans.bg/счетоводни-стандарти/3-mejdunarodni-standarti/публики/) (01. 10. 2016 г.).

МСФО 10 - *Консолидирани финансови отчети*. (www.audit-bg.com/мсфо/) (01.10.2016г.).

СС 1 – *Представяне на финансови отчети*. (www.balans.bg/2-nacionalni-schetovodni-standarti/публики/) (01. 10. 2016 г.).

СС 27 – *Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестициите в дъщерни предприятия*. (www.balans.bg/2-nacionalni-schetovodni-standarti/публики/) (01. 10. 2016 г.).

СС 34 – *Междинно счетоводно отчитане*. (www.balans.bg/2-nacionalni-schetovodni-standarti/публики/) (01. 10. 2016 г.).