

АКЦЕНТИ НА ГОДИШНОТО СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ В НЕФИНАНСОВИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

Докторант Кирил Лучков, kiril.luckov@gmail.com
Катедра „Счетоводна отчетност“
СА „Д. А. Ценов“ - Свищов

Резюме: В настоящото изследване ще фокусираме вниманието си върху някои принципни и процедурни въпроси на годишното счетоводно приключване в нефинансовите предприятия, прилагащи МСС/МСФО като отчетна база за изготвяне и представяне на годишния финансов отчет. Без претенции за изчерпателност и в хронологичен ред са анализирани основните етапи на годишното счетоводно приключване, чиято продължителност зависи от специфичните особености на самото предприятие и организацията на счетоводно-отчетния процес в него. Поставен е акцент върху инвентаризацията на активите и пасивите, чието предназначение е да гарантира достоверността на информацията, която се оповестява в годишния финансов отчет.

Ключови думи: текущо отчитане, счетоводно приключване, нефинансови предприятия, финансови отчети, счетоводна политика, инвентаризация

JEL: M 41

ACCENTS OF ANNUAL ACCOUNTING CLOSURE IN NON-FINANCIAL ENTERPRISES

Kiril Luchkov, PhD student, kiril.luckov@gmail.com
Department of Accounting
D. A. Tsenov Academy of Economics - Svishtov

Abstract: In the present research we are focusing our attention on some principled and procedural questions about the annual accounting closure in non-financial enterprises applying IAS/IFRS as a reporting base related to preparation and presentation of the annual financial statement. Without claims of exhaustion, the main stages of annual accounting closure are analysed in chronological order, the duration of which depends on specific features of the enterprise itself and the organisation of the accounting process. Emphasis is placed on the inventory of the assets and liabilities whose purpose guarantees the informational authenticity which is announced in the annual financial statement.

Key words: current reporting, accounting closure, non-financial enterprises, financial statements, accounting policy, inventory

JEL: M 41

Въведение

Счетоводството е един цялостен и непрекъснат процес за генериране и синтезиране на масиви от информация, които дават представа за дейността на стопанската структура и за резултатите от нея. Генерирането на информация за счетоводната система, текущо през годината, е насочено предимно към задоволяване на вътрешните нужди на управлението. Нейното синтезиране и обобщаване под формата на отчетни показатели се постига посредством периодичното отчитане, респективно - годишното счетоводно приключване.

Резултатната информация, която се получава от годишното счетоводно приключване, се представя в синтезиран вид в годишния финансов отчет, чиято роля е да удовлетвори информационните потребности на вътрешни и широк кръг външни потребители. Достоверността на информацията, която се оповестява в годишния финансов отчет, в една или друга степен, зависи от реалното приложение на нормативните актове, от доброто функциониране на счетоводната система, от професионалната подготовка и образователно-квалификационния ценз на счетоводните кадри, от организационната структурна на отчетната единица и др.

Основната изследователска теза е, че процедурите и дейностите по годишното счетоводно приключване са ключови за качествено синтезиране и обобщаване на информационните масиви от текущото счетоводно отчитане.

Целта на настоящата разработката е да се анализират някои от по-важните аспекти на годишното счетоводно приключване в нефинансовите предприятия, прилагащи МСС/МСФО като счетоводна база за изготвяне и представяне на годишния финансов отчет.

Разгледаните въпроси са изцяло съобразени с нормативните постановки на действащия *Закона за счетоводството* и приложимите МСС/МСФО.

1. Периодичността като компонент на счетоводната политика

Периодичната отчетност цели да установи вярно и честно, във всички аспекти на същественост, имущественото и финансово състояние на предприятието и резултата от дейността му към точно определен момент (Дочев & Симеонова, 2012, стр. 350). Тя е с определящо значение за ефективното управление на стопанската единица, защото дава информация за всички настъпили изменения в отчетните обекти и тяхното състояние към определен момент. В съдържателен аспект периодичната отчетност включва два последователни и взаимосвързани процеса: текущото счетоводно отчитане и годишното счетоводно приключване.

Текущото счетоводно отчитане в предприятията от нефинансовия сектор се организира по реда на чл. 3 от *Закона за счетоводството* и се извършва по способа на двустранното счетоводно записване. При него ключово място заема документалната обосновааност на стопанските операции и факти, без която е немислимо осъществяването на счетоводния процес като цяло. Нормативните актове в областта на счетоводството изискват документална обезпеченост на всяка стопанска операция, както и на условията, при които тя е извършена. Това означава, че всяка осъществена стопанска операция следва да бъде оформена със съответния счетоводен документ, който от една страна има доказателствена сила съгласно *Закона за счетоводството* и другите нормативни актове, а от друга - е носител на първична, обобщена или диференцирана счетоводна информация.

База на годишното счетоводно приключване е информацията от текущото счетоводно отчитане. Последната се синтезира и модифицира в информационни

масиви с числово изражение, като целта е да се получат обобщени показатели за осъществяваната от нефинансовото предприятие дейност през отчетния период. В този смисъл годишното счетоводно приключване може да се разглежда и характеризира като специфичен процес на обобщаване и логическо преобразуване на счетоводната информация от текущото счетоводно отчитане в насока а създаване на обобщена счетоводна информация за целокупната дейност и за резултатите от тази дейност на предприятието за годината (Душанов & Димитров, 2016, стр. 695).

Вярното и честно представяне на информацията в годишния финансов отчет зависи от прилаганата индивидуална счетоводна политика¹, и по-конкретно - от съответствието ѝ с нормативните постановки на *Закона за счетоводството* и МСС/МСФО. Това означава, че при формирането на счетоводната политика в отчетно-обособените структури трябва да се създадат необходимите условия за последователно, прецизно и законосъобразно прилагане на счетоводната нормативна уредба. В противен случай отчетната информация, представена в годишния финансов отчет, няма да има доказателствена стойност за нейните ползватели (в т.ч. настоящи и бъдещи инвеститори, заемодатели и други кредитори, регулаторни органи и други).

2. Хронология на годишното счетоводно приключване

След като е приключила финансовата година, която за България обхваща периода от 01 януари до 31 декември, и са отразени всички първични и вторични документи в хронологичните счетоводни регистри, се преминава към годишното счетоводно приключване, респективно към изготвянето на годишния финансов отчет. За организацията на процеса по годишното счетоводно приключване е необходимо да се разработи вътрешен График/План за действие, който да регламентира отделните етапи, сроковете за тяхното изпълнение и отговорните лица. Графикът/ Планът за действие, за да придобие задължителен статут за изпълнение, се утвърждава от управляващия орган на нефинансовото предприятие. Отговорните лица следва подробно да се запознаят с разписаните в него процедури и дейности.

Таблица 1 представя, в хронологичен порядък, основните етапи на годишното счетоводно приключване.

Таблица 1.

Организационни параметри и хронологични аспекти на годишното счетоводно приключване

№	Етапи на годишното счетоводно приключване
1.	Повторен преглед на документите и осчетоводяване
	В счетоводния отдел част от документите пристигат със закъснение, което предполага риск от тяхното несвоевременно отразяване в систематичните и хронологични счетоводни регистри. Документооборотът на предприятията от нефинансовия сектор е подходящо да бъде организиран по папки и по месеци, тъй като това ще позволи лесно да се проверят кои документи са осчетоводени и къде има пропуски. Липсващите документи (в т.ч. първични и вторични),

¹ Под „счетоводна политика“ се разбира конкретни принципи, изходни положения, конвенции, правила и практики, прилагани от предприятието при изготвянето и представянето на финансовите отчети (МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки, параграф 5).

които се отнасят за текущия отчетен период, трябва да бъдат набавени и своевременно осчетоводени.	
2.	Идентифициране на промяна в актуалното състояние на предприятието
<p>Следва да се установи дали са налице преобразувания по реда на глава шестнадесета от <i>Търговския закон</i> (в т.ч. вливане, сливане, разделяне и отделяне), както и дали съществува промяна в статуса на нефинансовото предприятие, в състава и броя на собствениците му, в размера на капитала и др. Проверката цели да установи дали информацията в счетоводните регистри кореспондира с тази, подлежаща на вписване в Търговския регистър и регистъра на ЮЛНЦ.</p> <p>Например промяната в правната форма невинаги изисква представяне на информация в хронологичните счетоводни регистри. На основание чл. 25, ал. 1 от <i>Закона за счетоводството</i> във финансовите отчети следва да се оповести наименованието на предприятието, правната му форма, седалище и адрес на управление, както и информация, ако то е прекратено.</p> <p>Понякога стопанските субекти прибегват към изменение на вече регистрирания капитал, което по същество представлява изменение на самия дружествен договор или устав. При увеличение на капитала е релевантно да имаме предвид какъв е видът на вноската – т.е. парична или непарична. Аргументът е, че при оценката на непаричните вноски може да възникне необходимост от счетоводно признаване на печалба или загуба. Всъщност, къде ще се признае ефектът от оценката на непаричните вноски е изцяло въпрос на възприета счетоводна политика. Разумно е да се провери дали информацията от Търговския регистър и регистъра на ЮЛНЦ е надлежно отразена по съответните счетоводни сметки. Това се прави, за да се гарантира достоверното представяне на отчетни обекти, сделки или други събития в годишния финансов отчет на нефинансовото предприятие.</p>	
3.	Оценка на настъпилите промени в икономическата конюнктура
<p>В хода годишното счетоводно приключване е важно да се анализира какво е влиянието на икономическите фактори в страната върху стопанската дейност на дружеството. Например, модификацията в икономическите условия може да доведе до преустановяване или реструктуриране на дейността, респективно затваряне на търговски обекти, клонове или офиси. Всичко това предполага ревизиране на действащата счетоводна политика по реда на <i>МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки</i>.</p> <p>На всяка дата на отчитане, съгласно изискванията на <i>МСС 1 Представяне на финансовите отчети</i>, органите на управление трябва да оценят каква е способността на нефинансовото предприятие да продължи да функционира като действащо. Ако няма реалистична алтернатива то да остане действащо е необходимо годишният финансов отчет бъде изготвен на друга счетоводна база, каквато е например ликвидационната в контекста на <i>СС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност</i>. Това налага и прилагане на различна счетоводна политика, която ще рефлектира върху амортизацията и балансовата стойност на активите, възприетия метод за изписване на материалните запаси, оценката на активите, обезценката на несъбираемите вземания, начислените задължения за провизии и др.</p> <p>Когато се прави преценка за действащо предприятие е нужно да се вземат предвид широк спектър от фактори, които могат да бъдат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) неблагоприятни финансови показатели/съотношения; 	

	<p>2) превишение на пасивите над активите; 3) изходящи парични потоци от основна дейност; 4) недостиг на важни суровини и материали; 5) затруднения с намирането на работна ръка и др.</p> <p>Към настоящия момент не се търси отговорност на мениджмънта и одиторите за неправилната преценка относно функционирането на предприятието като действащо. Това обстоятелство е резултат от отсъствието на подходящо поведение от страна на органите, които осъществяват контрол върху дейността на предприятията и респективно върху лицата, извършващи независим финансов одит.</p>
4.	<p>Съгласуване с ръководството на въпроси, свързани с дейността</p> <p>При реализиране на дейностите и процедурите по годишното счетоводно приключване е добре да се съгласуват с органите на управление всички събития, които могат да окажат съществено влияние върху вярното и честно представяне на информацията в годишния финансов отчет.</p> <p>Без претенции за изчерпателност, някои от въпросите за съгласуване с ръководството могат да бъдат следните:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) налици ли е промяна в параметрите по банковите кредити или в договорните отношения с контрагентите; 2) спазват ли се графици за разсрочване и погасяване на заеми и дългове; 3) съществува ли промяна в предназначението на даден актив; 4) има ли заведени съдебни дела от страна на дружеството или срещу него; 5) изисква ли се представяне на информация за свързани лица и др.
5.	<p>Преглед на счетоводните регистри на структурните подразделения на предприятието</p>
	<p>Наблюденията от практиката сочат, че понякога информацията от счетоводните регистри на структурните подразделения не се обобщава достоверно или конфигурира в общия хронологичен регистър. Принципно, това може да се дължи на проблем в счетоводния софтуер. В тази връзка е препоръчително да се провери дали общият хронологичен регистър на счетоводните записвания е сбор от всички регистрирани стопански операции в отделните структурни подразделения на нефинансовото предприятие. Тази проверка е приложима, само ако то осъществява своята стопанска дейност чрез повече от един търговски обект, филиал или офис.</p>
6.	<p>Подготовка и провеждане на инвентаризация на активите и пасивите и отразяване на резултатите от нея</p>
	<p>Често в практиката, поради субективни и обективни фактори, възникват различия между отразената в счетоводните регистри информация и реалното (фактическо) състояние на отчетните обекти. Тези различия следва да бъдат обхванати и уредени посредством инвентаризационния способ.</p>
7.	<p>Проверка на начислените амортизации за годината и преглед на оставащия полезен живот на амортизируемите активи</p>
	<p>Въз основа на информацията от счетоводния амортизационен план е удачно да се провери дали прецизно са разнесени разходите за амортизации по съответните аналитични и синтетични счетоводни сметки. Когато начислените амортизации не отговарят на експлоатацията на актива е целесъобразно, чрез метода на червеното сторно, да се коригират всички амортизации от началото на текущия период. Тук изхождаме от презумпцията, че очакваните</p>

<p>икономически ползи от експлоатацията на актива трябва да съответстват на систематично и рационално начислените разходи за амортизация.</p> <p>Ако в хода на годишното счетоводно приключване настъпи промяна в метода на амортизация, тя следва да се третира по реда на <i>МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки</i>. МСС/МСФО, за разлика от НСС, не налагат използването на един или друг амортизационен метод, а просто изискват стойността на актива да бъде рационално разпределена за времето на полезния му живот. Изборът на един или друг метод за амортизация на нетекущите активи е изцяло управленско решение и въпрос на избрана счетоводна политика.</p>
<p>8. Последваща корекция в стойността на активите и пасивите</p>
<p>В случай, че са налице съществени разлики в първоначалната оценка на активите и пасивите, е необходимо да се направи последваща оценка (корекция) в тяхната стойност по ред и методика, предвидени в МСФО/МСС. Целта на корекцията е да се гарантира, че към датата на съставяне на годишния финансов отчет активите или приходите няма да бъдат надценени, а пасивите или разходите – подценени.</p> <p>Друго важно изискване е годишният финансов отчет да бъде изготвен в съответствие с принципа на предпазливостта, регламентиран в чл. 26, ал. 1, т. 3 от <i>Закона за счетоводството</i>. Това предполага оценяване и отчитане на предполагаемите рискове и очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на стопанските операции с цел получаване на действителен финансов резултат.</p>
<p>9. Отчитане на ефектите от промените в обменните курсове</p>
<p>При последващата оценка на валутни активи и пасиви трябва да се обърне внимание на практическите указания на <i>МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове</i>, които касаят отчитането на валутните сделки и представянето на финансовите отчети в чуждестранна валута. В края на всеки отчетен период:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) паричните позиции в чуждестранна валута следва да се преизчисляват, използвайки заключителния курс (към датата на Отчета за финансовото състояние); 2) непаричните позиции, които се водят по историческа цена в чуждестранна валута, следва да се преизчисляват, използвайки обменния курс към датата на сделката; 3) непаричните позиции, които се оценяват по справедлива стойност във валута, следва да се преизчисляват посредством обменните курсове към датата на оценка на справедливата стойност (МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове, параграф 23). <p>Курсовите разлики, които възникват при преизчисляване на валутните позиции, се отчитат в текущата печалба или загуба.</p>
<p>10. Тестване на приблизителните счетоводни оценки</p>
<p>Важно е да се отбележи, че промяната в счетоводните приблизителни оценки не се свързва с предходни периоди и не следва да се третира като корекция на грешка. Причината е, че тя поражда изменение в стойността на даден актив, пасив или елемент на капитала, а това изисква корекция на балансовата им стойност. Тестването на приблизителни счетоводни оценки е релевантно да се извършва за негодните материални запаси, лошите вземания, задълженията по гаранции, справедливата стойност на финансовите активи и пасиви, полезния</p>

живот или очаквания модел на потребление на бъдещите икономически ползи от амортизацията на активи и др.

Промените в приблизителните оценки, отразени пряко или косвено като приход или разход, не се признават данъчно и със стойността им се преобразува финансовият резултат. Така те се отразяват върху счетоводната печалба преди и след данъчно облагане, но не и върху корпоративния данък, в годината на проявлението на промяната (Бонев, 2014, стр. 6).

11. Проверка на условията за признаване/изменение на провизиите

Признаването на провизията като задължение в контекста на годишното счетоводно приключване се извършва, когато кумулативно са изпълнени критериите на параграф 14 от *МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи*.² Ако критериите не са изпълнени, провизията не се признава като позиция в годишния финансов отчет.

Отчитащото се предприятие, което е избрало МСС/МСФО като отчетна база, има задължение да преразглежда начислените провизии към края на всеки отчетен период, т.е. към датата на Отчета за финансовото състояние към края на периода. По правило, всички изменения в размера на провизираните суми трябва да се преизчисляват спрямо новата текуща най-добра приблизителна оценка.

12. Проверка на кореспонденцията между счетоводните сметки

Преди да се премине към приключване на счетоводните сметки трябва да се провери дали кореспонденцията между тях е правилна. Преглеждането на кореспонденциите на всяка една счетоводна сметка с останалите счетоводни сметки е препоръчително да се извършва не само по време на годишното счетоводно приключване, а и по време на междинните счетоводни приключвания, които се правят в предприятието (Досев, 2014, стр. 10). От счетоводния софтуер е целесъобразно да се генерира справка-регистър Главна книга³, чрез която да се установи дали крайните салда по активните сметки са дебитни, а по пасивните сметки – кредитни. С помощта на счетоводния регистър Главна книга, на индивидуално ниво, трябва да се прегледа оборотът на всяка счетоводна сметка, в кореспонденция с кои други сметки е формиран. Всъщност целта е да се идентифицират всички неправилни счетоводни записвания, допуснати грешки и несъответствия, и оттам – да се коригират своевременно и по надлежния ред.

13. Корекция на счетоводни грешки

Преди да се премине към съставянето на годишния финансов отчет трябва да се провери дали през текущия или предходен отчетен период не са допуснати съществени⁴ грешки.

² Провизия се признава тогава, когато: а) предприятието има настоящо задължение (правно или конструктивно) като резултат от минали събития; б) има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим поток ресурси, съдържащ икономически ползи; и в) може да бъде направена надеждна оценка на стойността на задължението (МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи, параграф 14).

³ Главната книга съдържа информация за салдата и оборотите на сметките към определен момент, като оборотите са разшифровани по кореспондиращи сметки. Тя може да се изведе за всички сметки, за конкретна сметка или подсметка, за раздел или група сметки.

⁴ Дадена информация е съществена, ако с основание би могло да се очаква пропускането ѝ, неточното ѝ представяне или прикриването ѝ да окаже влияние върху решенията, които основните ползватели на финансови отчети с общо предназначение вземат въз основа на тези отчети, съдържащи финансова информация за конкретно отчитащо се предприятие. Съществеността зависи от естеството или мащаба на информацията, или и от двете.

<p>Корекцията на грешка от предходен период се изключва от печалбата и загубата за периода, в който е открита грешката. Всяка представена информация за предишни периоди, включително исторически обзори на финансови данни, се преизчислява толкова назад, колкото е практически приложимо (Бонев, 2015, стр. 11). Всъщност, преизчисляването на сравнителната информация от предходните отчетни периоди, по реда на приложимия <i>МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки</i>, е продиктувано от ретроспективното проявление на грешката.</p>
<p>14. Отразяване на събитията, настъпили след датата на отчетния период</p> <p>Задължение на отчитащото се предприятие е да анализира всички събития (в т.ч. коригиращи и некоригиращи), настъпили след 31 декември и преди датата, на която годишният финансов отчет е одобрен от ръководството за публикуване. Това предполага стриктно съблюдаване и респективно спазване на разпоредбите на <i>МСС 10 Събития след края на отчетния период</i>.</p> <p>Важно е да се отбележи, че коригиращите събития не подлежат на специфично оповестяване в пояснителните приложения, тъй като те водят до коригиране на суми, които са първоначално признати в годишния финансов отчет или се отнасят до признаване на обекти, които преди не са били признати. От друга страна, некоригиращите събития подлежат на оповестяване в пояснителните приложения, с оглед на това, че те не водят до коригиране на суми на обекти, признати в годишния финансов отчет.</p>
<p>15. Приключване на счетоводните сметки и установяване на крайния финансов резултат</p> <p>Счетоводните записвания, свързани с приключването на сметките за отчитане на разходите и приходите, се съставят към 31 декември на текущата година, при положение, че са осчетоводени всички документи и е проверена кореспонденцията между сметките, касаеща отделните отчетни обекти. Крайният финансов резултат за счетоводни цели се получава като всички сметки за отчитане на разходите и приходите се приключват със сметка „Печалби и загуби от текущата година“. При това обстоятелство сметките за отчитане на разходите и приходите трябва да останат с нулеви салда.</p> <p>Ако през отчетния период реализираните приходи са повече от извършените разходи е налице положителен финансов резултат (печалба), а в обратния случай, т.е. когато извършените разходи са повече от реализираните приходи е налице отрицателен финансов резултат (загуба).</p>
<p>16. Преобразуване на крайния финансов резултат за данъчни цели и отразяване на данъчните ефекти</p> <p>Спазвайки изискванията на <i>Закона за корпоративно подоходно облагане</i>, крайният финансов резултат от дейността на нефинансовото предприятие следва да се преобразува с помощта на постоянни и временни данъчни разлики. Размерът на изчисленото текущо данъчно задължение се признава като текущ разход за данъци в Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода. Съгласно постановките на <i>МСС 12 Данъци върху дохода</i>, нефинансовото предприятие следва да признае активи и пасиви по отсрочени данъци в Отчета за финансовото състояние към края на периода. Горните</p>

Предприятието оценява дали информацията, самостоятелно или в комбинация с друга информация, е съществена в контекста на неговите финансови отчети, взети като цяло (МСС 1 Представяне на финансови отчети, параграф 7).

преобразувания водят до формиране на финансовия резултат (печалба или загубата) след данъци. Той се представя в Отчет за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода и същевременно се оповестява в Отчет за финансовото състояние към края на периода. Между крайния финансов резултат нето от данъци и получено крайно салдо (дебитно или кредитно) по сметка „Печалби и загуби от текущата година“ трябва да е налице равенство.

17 | Генериране на Оборотна ведомост

Информационните масиви, които се съдържат в Оборотната ведомост, служат за изготвяне на Отчета за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода, Отчета за финансовото състояние към края на периода, Отчета за промените в собствения капитал за периода и Отчета за паричните потоци за периода. Информацията, която е необходима за съставянето на Отчета за паричните потоци за периода по прекия метод, се съдържа едновременно в два счетоводни регистъра, т.е. в Оборотната ведомост и в Главната книга.

Преди да се премине към фактическото изготвяне на годишния финансов отчет е препоръчително да се направи анализ и преглед на информацията, съдържаща се в Оборотната ведомост. Аргументът е, че през периода на текущото счетоводно отчитане не е изключено да бъдат допуснати съществени грешки, които могат да рефлектират върху цялостната организация на годишното счетоводно приключване. Затова аналитичният преглед на Оборотната ведомост следва да се възприема като вид задължителна контролна процедура, чието предназначение е да потвърди дали в обобщените счетоводни данни от текущото счетоводно отчитане не са допуснати съществени пропуски и грешки.

Ако в Оборотната ведомост общата сума на началните дебитни салда не е равна на общата сума на началните кредитни салда, може да се твърди, че е допусната грешка от технически характер. Трябва да се установи дали правилно са въведени, респективно разнесени, началните салда по синтетичните и аналитичните сметки. Добра практика е да се сравнят крайните салда на Оборотната ведомост от предходната година с началните салда на Оборотната ведомост от текущата година. Равенството между тях е индикация, че Оборотната ведомост не съдържа значителни пропуски.

Ако в Оборотната ведомост общата сума на дебитните обороти не е равна на общата сума на кредитните обороти, то тогава най-вероятно разминаването се дължи на: неправилно осчетоводяване, допусната грешка при въвеждане на началните обороти, софтуерен проблем при записване на счетоводните статии, технически проблем с базата данни и др. Разминавания от подобно естество са рядко срещани в практиката, тъй като архитектурата на счетоводните софтуери е изградена посредством способа на двойното записване, при който ефектите от стопанските операции са двойни (т.е. настъпват изменения минимум в два счетоводни обекта), взаимно свързани, еднакви по размер и противоположни по характер.

При прегледа на Оборотната ведомост трябва да се обърне внимание дали крайните салда по отделните счетоводни сметки са коректни. Принципно положение е, че крайните салда (в т.ч. дебитни или кредитни) зависят от вида на счетоводните сметки.

18. | Изготвяне на годишния финансов отчет

Годишният финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на *МСС 1* *Представяне на финансовите отчети*, включва следните компоненти: Отчета

за печалбата или загубата и другия всеобхватен доход за периода, Отчета за финансовото състояние към края на периода, Отчета за промените в собствения капитал за периода, Отчета за паричните потоци за периода и Пояснителни приложения, съдържащи значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Достоверното представяне на информацията в годишния финансов отчет означава безусловно и кумулативно спазване на всички МСС/МСФО. Ако избраната отчетна база е МСС/МСФО, не е допустимо при изготвяне на годишния финансов отчет да се използват политики и разяснения извън тази отчетна база.

При изготвяне на финансовите отчети (с изключение на Отчета за паричните потоци за периода) следва да се спазва принципът на начисляването, залегнал в *МСС 1 Представяне на финансовите отчети*. Това означава, че отчетните обекти се признават като активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи само ако отговарят на определенията и критериите за признаване, посочени в *Концептуалната рамка за финансово отчитане*. Отчетът за паричните потоци за периода се съставя на касова основа, а това е свързано с признаване на всички приходи и разходи в момента на получаване или плащане на паричните средства или техните еквиваленти. Той измерва какво е движението на входящите и изходящите парични потоци, както и какъв е резултатът от това движение в края на периода.

Може да се констатира, че не всички етапи от процеса по годишното счетоводно приключване, имат за нормативна основа постановките на *Закона за счетоводството*, респективно МСС/МСФО. Голяма част от тях се основават на счетоводни практики, писани и неписани политики, вътрешни процедури, традиции и опит на счетоводния персонал. Това, в организационен аспект, предполага определена свобода от страна на нефинансовите предприятия.

По отделните етапи от годишното счетоводно приключване не могат да бъдат фиксирани срокове, тъй като дейностите и процедурите по тях са с различна продължителност. Пряк ефект върху нея могат да окажат мащабите и видът на осъществяваната дейност, отрасловата принадлежност и специфичните особености на предприятието, образователно-квалификационният ценз на счетоводния персонал и др.

Получената резултатна счетоводна информация при даден етап служи за реализирането на решенията при следващия, респективно следващите етапи. Разбира се, обхватът, съдържанието и протичането във времето на всеки етап се обуславя от конкретните особености в предприятието, които предполагат конкретни форми, методи и способности за организацията на счетоводно-отчетния процес (Душанов & Димитров, 2016, стр. 703).

По време на годишното счетоводно приключване инвентаризация се проявява като надежден способ за информационна обезпеченост на настъпилите промени в състава и структурата на активите и пасивите на стопанските субекти. В изложението по-долу ще се акцентира върху някои практико-приложни аспекти на инвентаризацията в предприятията от нефинансовия сектор.

3. Инвентаризацията на активите и пасивите

Под „инвентаризация“, съгласно § 1, т. 5 от ДР на *Закона за счетоводството*, се разбира процесът на подготовка и фактическа проверка чрез различни способности на натуралните и стойностните параметри на активите и

пасивите на предприятието към точно определена дата, съпоставяне на получените резултати със счетоводните данни и установяване на евентуални разлики. Посочената дефиниция акцентира върху несъответствията, които могат да възникнат към определен момент, при съпоставяне на счетоводните с фактическите данни. Това означава, че ролята на инвентаризацията като контролен способ е да осигури вярното и честно представяне на имущественото и финансово състояние на стопанската единица в годишния финансов отчет. Тя не бива да се свежда само до установяване на наличността и фактическото състояние на различните обекти от имуществото на предприятието. Следва да се използва и за установяване на количествени и качествени изменения, настъпили в тях (Божков & Симеонова, 2014, стр. 438).

Таблица 2, в синтезиран и систематично подреден вид, представя най-важните аспекти на инвентаризацията по време на годишното счетоводно приключване.

Таблица 2
Параметри на инвентаризацията

Период на извършване	Предприятията извършват инвентаризация на активите и пасивите най-малко веднъж годишно с цел достоверното им представяне във финансовите отчети (Закон за счетоводството, 2016, чл. 28, ал. 1). Погрешно е разбирането, че тя задължително следва да се прави към 31 декември на текущата година. Препоръчително е управляващият орган да вземе решение кога е подходящо да бъде извършена инвентаризацията в рамките на текущата година. Неговата професионална преценка следва да зависи от фактори като: обем и сложност на счетоводната работа, специфика на дейността и големина на стопанска единица, вида на проверяваните обекти, обезпечеността с ресурси и др. Добра практика е инвентаризацията да се извърши към края на отчетния период, с цел достоверно представяне на информацията за активите и пасивите в годишния финансов отчет.
Законови облекчения	С чл. 28, ал. 2 от <i>Закона за счетоводството</i> се дава възможност на всяко предприятие, чиито нетни приходи от продажби ⁵ не надвишават 200 000 лв. за текущия отчетен период, да не извършва задължителна инвентаризация. Трябва да се има предвид, че невинаги стойността на активите е в пряка зависимост от реализираните през текущата година приходи от продажби на продукцията, стоки и услуги. Всъщност нормативното облекчение на чл. 28, ал. 2 от

⁵ В категорията „нетни приходи от продажби“, съгласно § 1, т. 11, от ДР на Закона за счетоводството, се включват сумите от продажба на продукция, стоки и услуги, намалени с търговските отстъпки, данъка върху добавената стойност и други данъци, пряко свързани с приходите.

	<i>Закона за счетоводството</i> не ограничава възможността нефинансовите предприятия да извършват инвентаризационни процедури в рамките на отчетния период. В този случай преценката е въпрос на управленско решение.
Имуществени санкции	За неизпълнение на изискването за извършване на инвентаризация най-малко веднъж годишно в <i>Закона за счетоводството</i> липсва самостоятелен текст, който да регламентира размера на имуществената санкция. Това означава, че тя се налага по общия ред, въз основа на нормативните постановки на чл. 77 от <i>Закона за счетоводството</i> . Имуществената санкция, която нефинансовото предприятие дължи за нарушаване или неизпълнение на разпоредбите по чл. 28 от <i>Закона за счетоводството</i> , е в размер на 300 до 2 000 лв.
Инициатива за извършване	В чл. 28, ал. 3 от <i>Закона за счетоводството</i> е регламентирано, че инвентаризацията се извършва: <ul style="list-style-type: none"> - по решение на ръководителя на предприятието; - по искане на органите на съдебната власт; - по искане на други органи, когато това е предвидено със закон.
Документална обоснованост	Редът за провеждане на инвентаризация и уреждането на резултатите от нея се документират чрез: <ul style="list-style-type: none"> - Заповед за инвентаризация; - Въпросен лист /Декларация от материално-отговорно лице (МОЛ); - Инвентаризационен опис; - Сравнителна ведомост; - Акт за проверка на касовата наличност; - Писма за потвърждение на взаимоотношенията с контрагентите; - Таблици за изравняване на различията; - Протокол (за компенсация на липси с излишъци; за одобряване на естествени загуби (фири); за липси, които са за сметка на дружеството; за липси за сметка на лицата, отговарящи за отчетния обект; за установяване на различия при инвентаризация на разчетите; за отразяване на окончателните различия между фактически установените данни и счетоводните данни) и др.
Резултати	Резултатите от инвентаризацията могат да бъдат: <ul style="list-style-type: none"> - признаване на естествени фири; - липси по вина на МОЛ; - липси без вина на МОЛ, т.е. за сметка на дружеството;

	- излишъци.
--	-------------

Инвентаризацията на нетекущите активи има за цел не само да потвърди физическо им съществуване, както и да установи неправилното им завеждане в счетоводството на стопанския субект. Например самото потвърждение, че даден нетекущ актив съществува в нефинансовото предприятие, не следва да се счита като доказателство за неговите функционални възможности или техническо състояние. Всъщност задача на инвентаризационната комисия е да установи кои нетекущи активи са в състояние за бъдеща експлоатация и кои от тях подлежат на бракуване, поради невъзможност за пълноценно използване.

При инвентаризация на материалните запаси (в т.ч. материали, стоки, готова продукция и незавършено производство) е необходимо да се установят какви количествени и качествени изменения са настъпили в техния състав чрез броене, измерване, претегляне и др., в присъствието на материално-отговорното лице или негов законен представител. Когато за материалните запаси съществуват външни и вътрешни индикатори за обезценка е препоръчително да се идентифицира тяхната нетна реализуема стойност. Това се прави, за да се гарантира спазването на параграф 9 от *МСС 2 Материални запаси*, който изисква материалните запаси да се оценяват по по-ниската от себестойността (цената на придобиване) и нетната реализуема стойност. Сумата на всяка обезценка на материалните запаси до нетната им реализуема стойност, както и всички загуби от материални запаси следва да се признаят като разходи за периода на обезценката или на възникването на загубите (*МСС 2 Материални запаси*, параграф 34).

Допустимо е при инвентаризация на разчетите в предприятията от нефинансовия сектор да не се потвърждават всички салда. Разчетите (в т.ч. вземания и задължения), за които е налице съмнение за съществуване, оценка или приемане от страна на контрагента трябва да бъдат потвърдени чрез съответните инвентаризационни процедури. Ако в процеса на годишното счетоводно приключване част от вземанията или задълженията са уредени или са на много ниски стойности, не е подходящо да се изпращат потвърдителни писма на контрагентите. Причината е, че за несъществените салда не е целесъобразно да се правят разходи, дори те да свързани с формалното изпълнение на едно или друго законово изискване.

В случай че инвентаризацията се извършва в годината следваща отчетната, не е необходимо да се потвърждават суми по разчетите, които са възникнали в края на отчетната година, тъй като значителна част от тях се очаква да бъдат уредени. Сумите, които са значителни по размер, трябва да бъдат потвърдени и коментирани с контрагентите на нефинансовото предприятие. При съмнения за коректно отразяване на разчетите при контрагента е препоръчително да се предприемат мерки за защита на имуществените интереси на предприятието, дори и чрез съдебни действия. Ако в хода на инвентаризационните процедури са констатирани сериозни несъответствия между счетоводните и фактическите данни, е необходимо да се анализират причините за тяхното възникване, както и да се търсят способности за тяхното своевременно уреждане.

Препоръчително е да се направи прецизен анализ на всички вземания с цел да се установи каква е тяхната събираемост, както и да са определени кои от тях са рискови или значителни по размер. За всички частни и публични вземания трябва да се провери дали към 31 декември на текущата година е налице спиране,

прекратяване и възобновяване на погасителната давност.⁶ В хипотезата на чл. 103 от *Закона за задълженията и договорите*⁷ може да се елиминира опцията за прихващане на вземания със задължения, когато те имат различни търговски контрагенти. За всички просрочени вземания, потвърдени от търговските контрагенти следва да се идентифицира какъв период от време е изминал откакто вземането е станало изискуемо. Целта на тази процедура е правилно да се определи сумата на обезценката, която дружеството следва да признае за просрочените си вземания.

При прегледа на задълженията в предприятието следва да се съблюдават и респективно спазват специфичните данъчни изисквания на чл. 46 от *Закона за корпоративно подоходно облагане*. От гледна точка на данъчното облагане е препоръчително инвентаризационната комисия да провери дали са изтекли три години (за задълженията с тригодишен давностен срок) или пет години (за задълженията с петгодишен давностен срок) от момента, в който те са станали изискуеми. Давностният срок на задълженията е определящ за тяхното данъчно третиране по реда на *Закона за корпоративно подоходно облагане*. Добра практика е, когато се анализират събираемостта на вземанията и погасяването на задълженията, да се проверят салдата по счетоводните сметки, както и законосъобразността на отразената в счетоводните регистри информация.

Може да се констатира, че когато инвентаризацията се извършва само документално, без реално фактическо изпълнение, се създават условия за злоупотреби с имущественото и финансовото състояние на стопанския субект. За да се прояви като информационно и контролно средство в предприятието, процесът на инвентаризация трябва да е подчинен на принципите: законосъобразност (да е налице основание за провеждане на инвентаризация), всеобхватност (да се инвентаризират всички активи, пасиви и собственият капитал), точност (информацията от инвентаризацията да представя вярно състоянието на стопанския субект) и срочност (извършването на проверките и изготвянето на резултатите от тях да се осъществява според заложените в заповедта за инвентаризация срокове) (Александров & Чипрянова, 2017, стр. 98).

Заклучение

В обобщение, годишното счетоводно приключване е дълъг, всеобхватен и цялостен процес, който в съдържателен аспект обхваща множество взаимосвързани и последователни етапи, включващи конкретни дейности и процедури. Корелацията и съвместните усилия между органите на управление и счетоводните кадри са гаранция за своевременното, детайлно и надеждно извършване на всички процедури и дейности, заложен в утвърдения График/План за действие. Инвентаризацията на активите и пасивите е един от най-значимите етапи на годишното счетоводно приключване, тъй като нейното предназначение е да потвърди дали информацията от текущото счетоводно

⁶ Давността за частните вземания се урежда в *Закона за задълженията и договорите*, а за публичните вземания – в *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс*. За глобите и имуществените санкции давността се урежда в *Закона за административните нарушения и наказания*.

⁷ Когато две лица си дължат взаимно пари или еднородни и заместими вещи, всяко едно от тях, ако вземането му е изискуемо и ликвидно, може да го прихване срещу задължението си. Прихващането се допуска и след като вземането е погасено по давност, ако е могло да бъде извършено преди изтичането на давността. Ако длъжникът се е съгласил с прехвърлянето на вземането, той не може да прихване задължението си срещу свое вземане към предишния кредитор.

отчитане е достоверна и надеждна база за изготвяне на годишния финансов отчет на нефинансовото предприятие.

Използвани източници

-
- Александров, С., & Чипрянова, Г. (2017). *Счетоводен анализ на нефинансовите предприятия*. Свищов: АИ "Ценов".
- Божков, В., & Симеонова, Р. (2014). *Общо счетоводство*. Свищов: АИ "Ценов".
- Бонев, Ж. (2014). *Приблизителни счетоводни оценки*. сп. ИДЕС, бр.7.
- Бонев, Ж. (2015). *Коригиране на счетоводни грешки*. сп. ИДЕС, бр. 3.
- Досев, Х. (2014). *Годишно счетоводно приключване – няколко съвета, извлечени от добрите счетоводни практики*. сп. ИДЕС, бр. 1.
- Дочев, М., & Симеонова, Р. (2012). *Финансово счетоводство*. Велико Търново: Фабер.
- Душанов, И., & Димитров, М. (2016). *Курс по счетоводство на предприятието*. София: Тракия - М.
- Закон за счетоводството*. (2016). посл. изм. и доп. ДВ. бр. 19 от 5.03.2021 г.
- Закон за задълженията и договорите*. (1951). посл. изм. ДВ. бр. 35 от 27 Април 2021 г.
- Закон за корпоративното подоходно облагане*. (2007). посл. изм. ДВ. бр. 25 от 29 Март 2022 г.
- МСС 1 Представяне на финансови отчети*. посл. изм. Регламент (ЕС) 2022/357 на Комисията от 2 март 2022 г.
- МСС 2 Материални запаси*. посл. изм. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31 октомври 2017 г.
- МСС 21 Ефекти от промените в обменните курсове*. посл. изм. Регламент (ЕС) 2017/1986 на Комисията от 31 октомври 2017 г.
- МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи*. посл. изм. Регламент (ЕС) 2021/2036 на Комисията от 19 ноември 2021 г.
- МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки*. посл. изм. Регламент (ЕС) 2022/357 на Комисията от 2 март 2022 г.

