

ЗА ОСНОВОПОЛАГАЩОТО ЗНАЧЕНИЕ НА НОРМАТИВНО РЕГЛАМЕНТИРАНИТЕ ПРИНЦИПИ И ИЗИСКВАНИЯ ПРИ ИЗГРАЖДАНЕ НА СЧЕТОВОДНАТА СИСТЕМА В ПРЕДПРИЯТИЕТО

Проф. д-р Атанас Атанасов,
СА „Д. А. Ценов” – Свищов

Резюме: В доклада се представят в съдържателно отношение нормативно регламентирани принципи и изисквания при изграждане на счетоводната система в предприятията у нас. Анализират се в хронологичен аспект промените в обхвата на тези основополагащи за счетоводството регламенти. Обосновава се тяхната важна роля и значение при формирането и функционирането на счетоводната система за всяко отчетно обособено звено. В заключение се достига до извода, че въвеждането на единен концептуален подход при изграждането и актуализирането на счетоводната политика в конкретните отчетно обособени единици е съществено условие за създаване и поддържане на съизмерими (съпоставими) информационни масиви, необходими както за обосноваване и вземане на адекватни инвестиционни и управленски решения, така и за осъществяване на ефективен контрол върху имуществото и дейността на даденото предприятие.

Ключови думи: счетоводство; счетоводни принципи; счетоводни изисквания; счетоводна система;

Въведение

Понастоящем икономическата теория и практиката са доказали по безспорен начин, че счетоводството е нормативно регламентирана човешка дейност и научно обоснована информационна система за количествено измерване и качествено характеризиране на имуществото (в статика и динамика) на предприятията. Този факт предопределя необходимостта от наличието на надеждна база, която да дава възможност за изграждане и поддържане на адекватна счетоводна система. Основополагащ момент в това отношение е познаването и спазването на нормативно регламентирани счетоводни принципи и изисквания. По правило понятието „принцип” се определя като: „Основно начало на някаква теория, политическо устройство и др. под. Убеж-

дение, възглед, от който се ръководи човек.”¹. В контекста на даденото определение следва да се подчертае, че принципите на счетоводството могат да се характеризират като задължителен елемент в индивидуалната счетоводна политика на всяко предприятие. От своя страна именно спазването и прилагането на едни и същи принципи от всички отчетно обособени единици е предпоставка за надеждна съпоставимост между създаваната счетоводна информация за имуществото и дейността на икономическите субекти. Въвеждането на понятието „изискване” в счетоводното законодателство у нас допълнително подсилва значението на нормативно регламентиранията указания като условие, необходимост, потребност, възискателност, нужда, претенция, предписание, правило за водене на законосъобразно счетоводство. Важното значение на принципите и изискванията в счетоводната теория и практика ги прави актуален обект на изследване. Такава е и целта на настоящата разработка.

* * *

Погледнато в исторически план обхватът на счетоводните принципи и изисквания в съвременното българско законодателство претърпява редица изменения, които могат да се представят хронологично и в систематизиран вид.

В чл. 5 на първия Закон за счетоводството (ЗСч)² приет у нас след демократичните промени се регламентира, че: „Счетоводството се осъществява при спазване на следните принципи: 1. действащо предприятие; 2. текущо начисляване; 3. съпоставимост между приходите и разходите; 4. предимство на съдържанието пред формата; 5. вярно и честно представяне; 6. същественост; 7. предпазливост; 8. историческа цена; 9. независимост на отделните отчетни периоди; 10. стойностна връзка между начален и краен баланс; 11. документална обосновааност; 12. възможно запазване на счетоводната политика.” Очевиден е стремежът на законодателя да обхване в съдържателно отношение изчерпателно ключовите аспекти на счетоводната система на отчетно обособените единици. По този начин се осигурява последователност, взаимовръзка, завършеност, сигурност и надеждност на информационните данни. С цел коректното очертаване и характеризиране на тези принципи в Допълнителните разпоредби на ЗСч се конкретизира значението на част от тях. Едно предприятие се приема за действащо, когато то не предвижда или няма необходимост да се ликвидира или да ограничи съществено мащабите на своята дейност

¹ talkoven.onlinerechnik.com/ (08.07.2016 г.)

² Държавен вестник, бр. 4 от 1991 г., отм. ДВ, бр. 98 от 2001 г.

минимум за един отчетен период (една година). Текущото начисляване се изразява в това, че приходите и разходите от стопанските операции се отразяват счетоводно в момента на тяхното възникване независимо от момента на получаването или плащането на парични средства, и се представят във финансовия отчет за съответния период. Предимството на съдържанието пред формата означава, че сделките и събитията се представят в годишния финансов отчет в съответствие с тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, а не формално според правната им форма. Вярното и честно представяне се осъществява, когато обективно и безпристрастно се представят данните във финансовите отчети. Съществеността е степента на полезност на счетоводната информация във финансовите отчети. Предпазливостта се изразява в следните аспекти: отчитане на действителния (реалния) финансов резултат; отчитане на предполагаемите рискове и евентуални загуби за бъдещи отчетни периоди; отчитане обезценяването на средствата; некомпенсиране на вземания и задължения. Историческата цена е стойността, по която активите, пасивите и капиталът се записват в момента на тяхното придобиване или възникване в предприятието. Документалната обосновааност е документирането на всяка стопанска операция посредством счетоводен документ (първичен, вторичен, регистър).

Нормативно регламентирани принципи и изисквания имат своето подобаващо значение и във втория Закон за счетоводството³, приет след демократичните промени у нас. В чл. 4. (1) на този закон са посочени *два основни счетоводни принципа*, въз основа на които следва да се осъществява счетоводството и да се съставят финансовите отчети, а именно: текущо начисляване и действащо предприятие. В следващата алинея се посочва, че счетоводството се осъществява при спазване на *принципите* предпазливост, съпоставимост между приходите и разходите, предимство на съдържанието пред формата и запазване при възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период. Освен това се подчертава, че предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти. Сравнителният анализ на постановките в двата закона разкрива, че част от принципите залегнали в първия закон не намират приложение във втория. Такива са принципите за вярно и честно представяне, същественост, историческа цена, независимост на отделните отчетни периоди, стойностна връзка между начален и краен баланс. Тези фундаментални постановки в закона не са елими-

³ Държавен вестник, бр. 98 от 2001 г., отг. ДВ, бр. 95 от 2015 г.

нирани, а просто са въведени като задължителни *изисквания*. Например чл. 23. (2) от ЗСч определя, че: „Финансовият отчет трябва вярно и честно да представя имущественото и финансовото състояние на предприятието, отчетения финансов резултат, промените в паричните потоци и в собствения капитал.” От своя страна чл. 25 на същия закон регламентира, че информацията представена в годишния финансов отчет, трябва да отговаря на следните *изисквания*: разбираемост, уместност, надеждност, сравнимост, независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс. Задължително изискване по отношение на отчетната информация е тя да се представя по периоди, като всеки отчетен период счетоводно се третира самостоятелно независимо от обективната му връзка с предходния и със следващия, а данните на финансовия отчет в началото на текущия период трябва да съвпадат с данните в края на предходния. С промените в ЗСч влезли в сила от началото на 2007 г. се въведеха корекции по отношение съдържанието на нормативно регламентираните принципи и изисквания. Утвърди се правната норма счетоводството да се осъществява и финансовите отчети да се съставят при съобразяването със следните *основни счетоводни принципи*: текущо начисляване; действащо предприятие; предпазливост; съпоставимост между приходите и разходите; предимство на съдържанието пред формата; запазване при възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период; независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс. В посочените изменения неминуемо прави впечатление обособяването като конкретен принцип запазването при възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период и включването в обхвата на основните счетоводни принципи на изискването за независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс. С този акт без да се омаловажава фундаменталната роля на съществуващите принципи се подчертава недвусмислено нарастващото значение на индивидуалната счетоводна политика като основен вътрешно нормативен документ за всяко предприятие и задължителната взаимовръзка и независимост на отделните отчетни периоди при воденето на счетоводството. Следователно може да се обобщи, че текущото и периодично счетоводно отчитане се осъществява въз основа на законово регламентираните принципи и изисквания обособени по съответния начин. Също така може да се подчертае, че първоначално законодателят разграничава принципите, които се прилагат при осъществяване на текущото счетоводно отчитане и тези, приложими при съставянето на финансовите отчети и изискванията към информа-

ционните характеристики на съставните им части. В последствие акцент се поставя върху обособяването и групирането на принципите и изискванията с цел теоретично обосноваване да се конкретизира тяхното приложно поле, съобразно потребностите на счетоводната практика.

От началото на 2016 г. у нас е в сила нов Закон за счетоводството⁴. В чл. 26. (1) на сега действащия закон, нормативно се регламентират *принципи*, въз основа на които се признават и оценяват позициите представени във финансовите отчети, а именно: действащо предприятие; последователност на представянето и сравнителна информация; предпазливост; начисляване; независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс; същественост; компенсиране; предимство на съдържанието пред формата; оценяване на позициите, които са признати във финансовите отчети, се извършва по цена на придобиване, която може да е покупна цена или себестойност или по друг метод, когато това се изисква в приложимите счетоводни стандарти. Може да се констатира, че част от принципите приложими съгласно изискванията на предходния ЗСч са намерили напълно основателно отражение и в настоящия, като същевременно се открояват и нови принципни постановки. Независимо от безспорния стремеж на законодателя да даде точен регламент по отношение на счетоводните принципи, прави впечатление и наличието на някои неточности, например: равнозначната употреба на понятията „цена на придобиване” и „покупна цена”, което би затруднило на практика вярното и честно представяне на данните във финансовите отчети. Вероятно една бъдеща корекция в тази насока е необходима с оглед елиминиране на несъответствието. Предприятията у нас следва да осъществяват счетоводството си при спазване на законово регламентирани принципи или в съответствие с *принципите* и *изискванията* на Международните счетоводни стандарти/Международните стандарти за финансово отчитане (МСС/МСФО), когато счетоводната база на предприятието са посочените стандарти. Препращането към принципите и изискванията на МСС/МСФО допълнително конкретизира тази основа, тъй като в Концептуалната рамка за финансово отчитане⁵ издадена от Съвета по Международни счетоводни стандарти (СМСС) са регламентирани конкретни *качествени характеристики на полезната финансова информация*, приложими по отношение на информацията, предоставяна във финансовите отчети, както и на предоставяната по друг начин информация. На първо място, за да бъде

⁴ Държавен вестник, бр. 95 от 2015 г.

⁵ audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/framework.pdf (10.06.2016 г.)

финансовата информация *полезна*, тя трябва да е *уместна* и *достоверна*. Освен това, полезността се повишава, когато финансовата информация е *сравнима*, *своевременна*, *разбираема* и *подлежи на проверка*. Следователно качествените характеристики *уместност* и *достоверност* обосновамо могат да се определят като фундаментални, а останалите – като повишаващи полезността на уместната и достоверно представената финансова информация.

Заключение

В заключение от направеното изследване може да се обобщи, че законосъобразно воденото счетоводство на предприятието в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане е надежден източник на отчетна информация за вътрешни и външни потребители. Именно затова е важно да се оповести по надлежен ред съблюдаването и прилагането на съответната нормативна база. Това се постига с разработването и последователното спазване на индивидуалната счетоводна политика в качеството ѝ на основен вътрешно нормативен документ. Въвеждането на единен концептуален подход при изграждането и актуализирането на счетоводната политика в конкретните отчетно обособени единици е съществено условие за създаване и поддържане на съизмерими (съпоставими) информационни масиви, необходими както за обосноваване и вземане на адекватни инвестиционни и управленски решения, така и за осъществяване на ефективен контрол върху имуществото и дейността на даденото предприятие.

ЛИТЕРАТУРА

1. audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/framework.pdf
2. Закон за счетоводството. Държавен вестник, бр. 4 от 1991 г., отм. ДВ, бр. 98 от 2001 г.
3. Закон за счетоводството. Държавен вестник, бр. 98 от 2001 г., отм. ДВ, бр. 95 от 2015 г.
4. Закон за счетоводството. Държавен вестник, бр. 95 от 2015 г.
5. talkoven.onlinerechnik.com