

ИЗСЛЕДВАНЕ НА ГЛАСИТЕ НА ПРОФЕСИОНАЛНАТА СЧЕТОВОДНА ОБЩНОСТ В БЪЛГАРИЯ ОТНОСНО СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ РЕЗУЛТАТИ

Вера Тодорова Петрова

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов

Катедра „Счетоводна отчетност“

Резюме: Настоящата разработка насочва вниманието към практикоприложния аспект на отчитането на финансовите резултати. Представени са резултатите от проведено проучване на нагласите на професионалната счетоводна общност в България в тази връзка. Отговорите на респондентите са детайлно анализирани, като резултатите са онагледени с богат графичен материал. Изведени са основните практикоприложни тенденции в областта на отчитането на финансовите резултати.

Ключови думи: финансов резултат, практикоприложни аспекти на отчитане.

JEL: M41

RESEARCH ON THE ATTITUDE OF THE PROFESSIONAL ACCOUNTING COMMUNITY IN BULGARIA TO THE FINANCIAL PERFORMANCE ACCOUNTING

Vera Todorova Petrova

The D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov

The Department of Accounting

Abstract: This article directs the focus on the practical application of financial performance reporting. The results from the attitude of the professional community in this regard are presented herewith. Respondents' replies are analyzed in details and the results are largely graphically visualized. The major practical tendencies related to financial performance reporting are outlined.

Keywords: financial performance, practical application of reporting.

JEL: M41.

Въведение

Счетоводството възниква в практиката на търговците в далечните времена на Късното средновековие и Ренесанса като приложна техника в помощ за събиране на информация за дейността им. И до днес, въпреки огромния теоретичен напредък в последните стотина години, счетоводството си остава силно практикоприложно. Във връзка с това всякакви пред-

ложения за нововъведения или промяна в счетоводното отчитане на различните счетоводни обекти, в това число на финансовите резултати, следва да бъдат практикоприложими. Противното би ги осъдило на забравата зад кориците на учебниците или книгите по счетоводна теория. Мнението на практикуващите счетоводители по всеки теоретичен въпрос е важно и трябва да бъде взето предвид.

Осъзнавайки горното, авторът на настоящото изложение – докторант в катедра „Счетоводна отчетност“ на Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов, включва в докторантското си изследване провеждане на проучване за нагласите на професионалната счетоводна общност относно счетоводното отчитане на финансовите резултати. Целта на изследването е да се събере информация, която да бъде използвана при изграждане на модел за отчитане на финансовите резултати. Конкретните задачи са да се установи степента, до която хората от практиката са запознати с основните теоретични концепции, свързани с финансовите резултати, както и да се разкрият преобладаващите техники за тяхното текущо счетоводно отчитане и представяне. Авторът също търси да разбере нагласите на счетоводителите към възприемане на огледално структуриране на счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущия период спрямо отчета за приходите и разходите.

Проучването е под формата на онлайн анкета с използване на платформата QuestionPro¹ – иновативен продукт, с над 2.5 млн. клиенти в над 100 държави по целия свят. Платформата осигурява възможност за създаване на анкети, съдържащи най-разнообразни по форма и съдържание въпроси. Разпространението на анкетите е лесно – могат да се изпращат по мейл, но могат и да се споделят в различни социални медии. Резултатите се получават веднага, като включват от сурови данни в табличен вид до сложни графики, и могат да бъдат изтеглени в различни формати – от excel и word, през power point до pdf.

Конкретното проучване е организирано в периода 09.09.2017 г – 13.09.2017 г., като е популяризирано чрез изпращане на покани по електронна поща и споделяне в професионални счетоводни групи в социалните мрежи. Участие в проучването взимат 310 респондента, като, ако анкетата не беше затворена, вероятно респондентите щяха да бъдат повече. Анкетата съдържа 28 въпроса, от които 23 по същество и 5 общи за проучване на респондентите. Съществените въпроси са групирани в следната тематична последователност: В1 – В6 са насочени към същността на понятието финансови резултати и различните теоретични концепции, свързани с него; В7 – В16 се занимават с организацията на текущото отчитане на финансовите резултати; В17 – В23 касаят нагласите на респондентите към евентуална огледалност между счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година и отчета за приходите и разходите.

¹ Пълният достъп до платформата QuestionPro е предоставен от Стопанска академия „Д. А. Ценов“, гр. Свищов.

Настоящата разработка е посветена на резултатите от проведеното проучване. В тази връзка неин *обект* е самото изследване, а *предмет* – отношението на автора към разкритите тенденции в нагласите на професионалната счетоводна общност относно отчитането на финансовите резултати. Целта на разработката е да представи събраните и анализирани данни в структуриран и разбираем вид. Авторът си поставя задачата да разкрие основните тенденции в тематичните направления на проучването и на тази база да направи заключения, които да формират основата на последващата работа в докторантското изследване.

Резултатите от проучването са представени на следващите страници, като в точка 1 са описани характеристиките на респондентите, а след това последователно в точки 2, 3 и 4 са анализирани отговорите на въпросите по всяка от темите на изследването. В заключението се излагат изводите на автора от проведеното проучване.

1. Характеристика на респондентите, взели участие в проучването

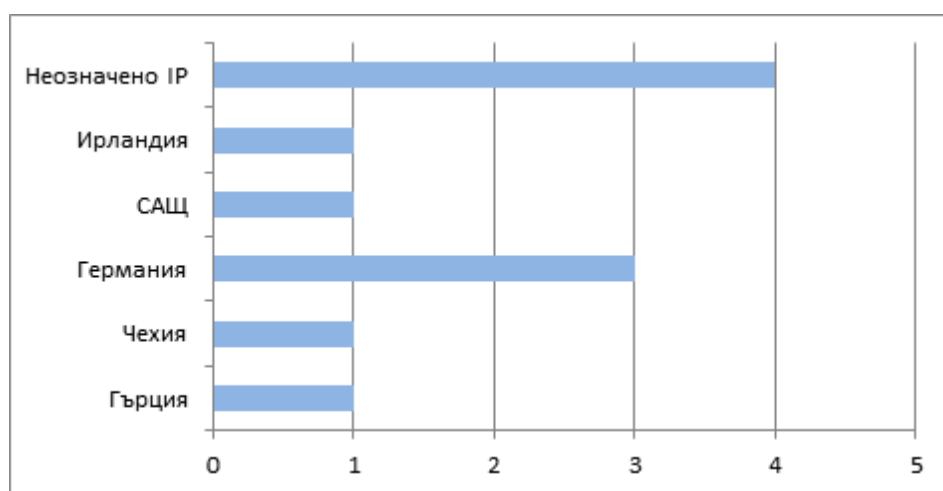
В проучването взимат анонимно участие 310 респондента. Не всички респонденти са с IP адреси от България: 96.45% са отчетени като отговори от България, но има такива и от Германия, Чехия, Ирландия, Гърция, САЩ и пр. От взелите участие 86% са посочили, че живеят в областен град, като 36% са заявили, че са от София, 11% – от Варна, 8% от Пловдив, 5% от Бургас и 4% от Стара Загора. Участниците са предимно в активна трудова възраст, като близо 87% са в групата от 26 до 55 години, а от тях половината са между 36 и 45 години. Нещо повече, 28% от респондентите твърдят, че имат над 21 години професионален опит, а още 43% – между 11 и 20 години.

Силно впечатление прави високата степен на образование на респондентите – близо 77% посочват, че притежават висше счетоводно-икономическо образование със степен магистър или по-високо, а други 12% заявяват придобита степен бакалавър. На практика близо 90% от участниците притежават висше счетоводно образование.

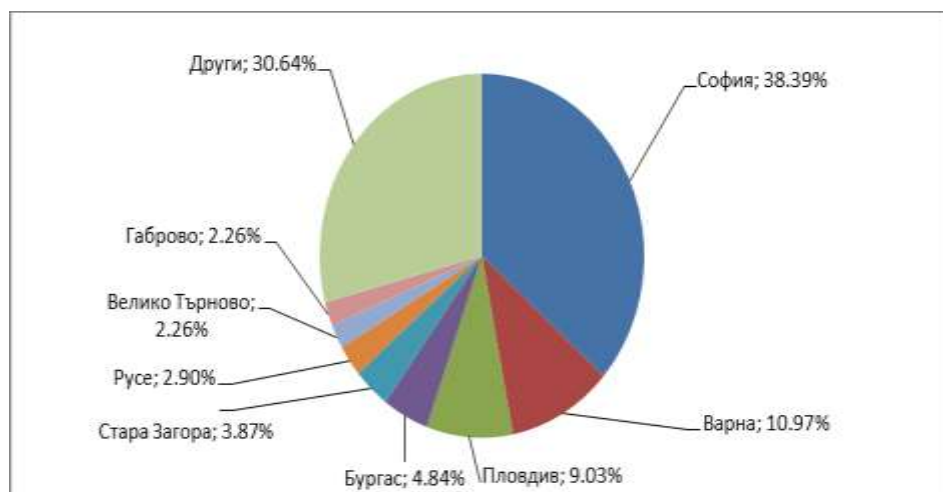
Зададен е въпрос за образователната институция, в която е изучавано счетоводство, като целта е да се проучи дали в България са се оформили школи по въпросите на финансовите резултати. Резултатите показват, че 75% от практикуващите счетоводители получават образованието си в УНСС, Стопанска академия и ИУ Варна, с изявен превес на УНСС над СА и ИУ Варна. Останалите 25% са разпределени измежду висши училища като Пловдивски университет, Великотърновски университет, Югозападен университет, Бургаски свободен университет, Нов български университет, различни икономически техникуми из страната и др. Както се

вижда по-нататък, възпитаниците на различни образователни институции дават сходни отговори на различните въпроси, което е основание да се заключи, че в България няма теоретично разграничение между отделните центрове на преподаване и научно развитие на счетоводството по темите, свързани с финансовите резултати

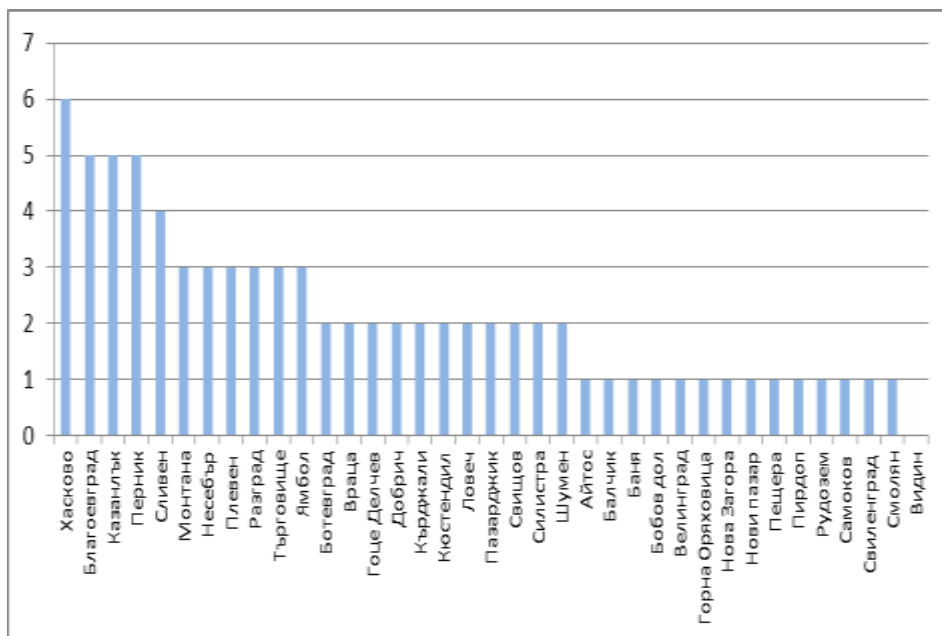
Резултатите от проучването на характеристиките на респондентите са представени в графичен вид по-долу.



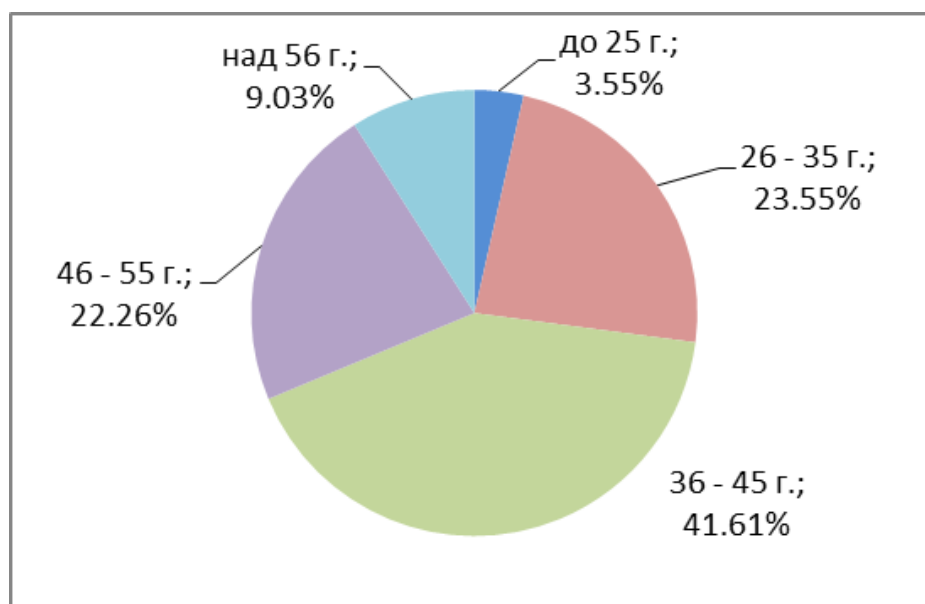
Фигура 1. Разпределение на респондентите по държави, различни от България



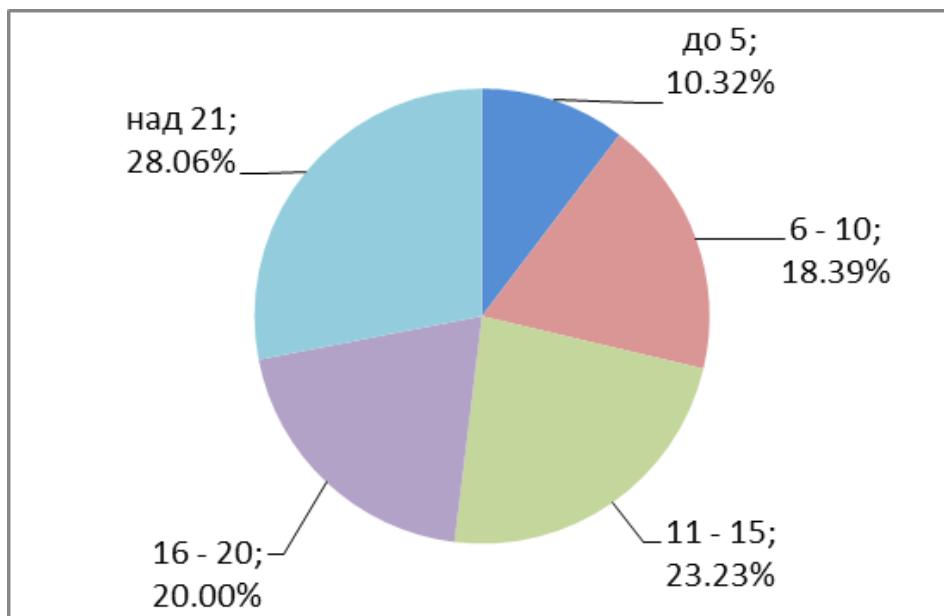
Фигура 2. Разпределение на респондентите по градове



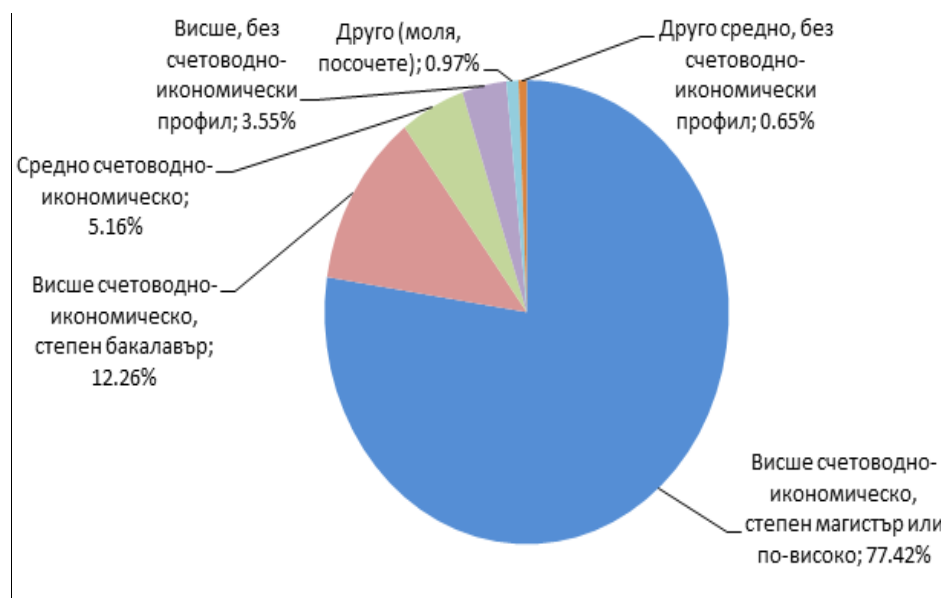
Фигура 3. Разпределение на респондентите по градове, включени в графа Други на фигура Фигура 2.



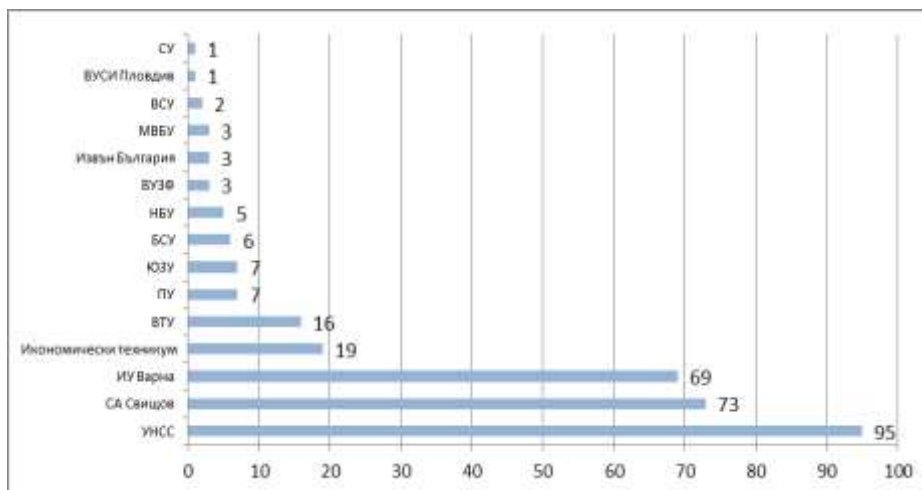
Фигура 4. Възраст на респондентите



Фигура 5. Продължителност на професионалния стаж на респондентите



Фигура 6. Образование на респондентите



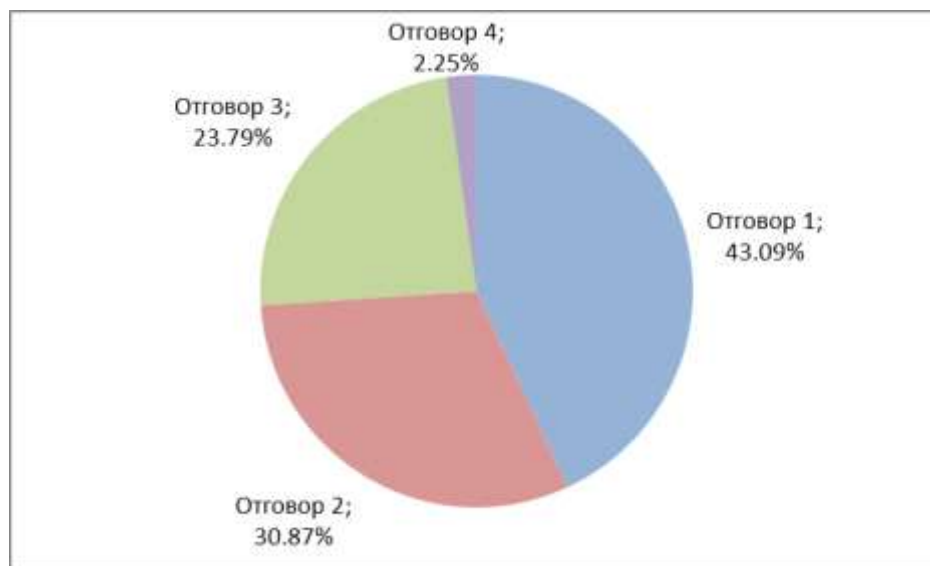
Фигура 7. Разпределение на респондентите по образователна институция на изучаване на счетоводство

Може да се обобщи, че респондентите, взели участие в проучването, са хора от цялата територия на страната, в активна трудова възраст, високо образовани, с голям професионален опит, реално практикуващи счетоводната професия. От тях може да се очакват задълбочени теоретични познания и разнообразни идеи за методите за адаптиране на научните концепции на практика.

2. Разбиране на теоретичната същност на финансовите резултати от страна на респондентите

Проучването стартира с въпроси, касаещи разбирането на респондентите за теоретичната същност на финансовите резултати – както от предходни години, така и от текущия период. По отношение на финансовите резултати от минали години 43% от участниците смятат, че те са просто механично агрегирана величина на неразпределените за други цели финансови резултати от всеки един от предходните периоди. 31% са на мнение, че те представляват резерв на разположение за разпределяне между собствениците, а други 24% смятат, че те са резерв, разкриващ прираста на богатството на собствениците, реализиран в предходни години. Дадени са и някои екзотични отговори, като „Дружеството е инвестирало и няма парични средства за разпределяне на дивидент“, „Дълг към собствениците на капитала, който може да бъде използван за покриване на техни бъдещи загуби в тази инвестиция“, и дори „Нежелание да се плати данък дивидент“. Един от участниците отправя забележка, че въпросът не

е коректно зададен, тъй като предполага само печалба, но не и загуба, а такава може да съществува. Разпределението в отговорите на зададения въпрос е представено на Фигура 8.



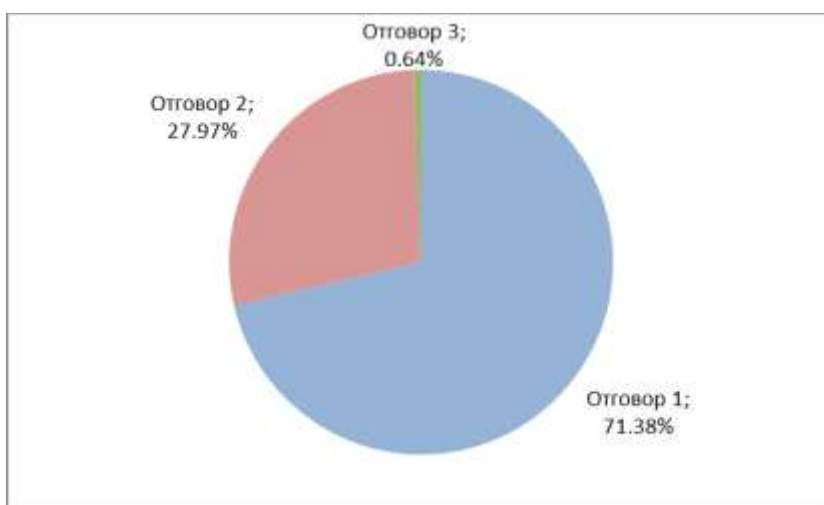
Фигура 8. Как бихте дефинирали финансовия резултат от предходни години?

Легенда:

- | | |
|-----------|---|
| Отговор 1 | Механично агрегирана величина на неразпределените за други цели финансови резултати от всяка една от предходните години |
| Отговор 2 | Резерв на разположение за разпределяне към собствениците |
| Отговор 3 | Резерв, разкриващ прираста на богатството на собствениците, реализиран в предходни години |
| Отговор 4 | Друго |

По отношение на финансовия резултат от текущата година огромното мнозинство от респондентите – близо 72%, заявяват, че дефиницията се свежда до „разлика между приходи и разходи“. Едва 28% възприемат съвременното схващане за доход на предприятието, изградено на база на концепциите за върховенство на активите и за финансово поддържане на капитала, а именно „разликата между собствения капитал в края на периода и размера му в началото на периода, след приспадане на всички допълнителни вноски от или разпределения към собствениците“. Един участник е цитирал дефиницията от НСС „стойностен израз на крайния ико-

номически резултат от осъществяването на определена сделка или от дейността на предприятието за определен отчетен период“, което говори за объркване на концепциите за печалба от единична сделка и финансов резултат от цялостната дейност. Изключение е дефиницията, дадена от друг респондент, а именно: „изменение в дълга към собствениците“, което показва, че този участник възприема дохода на предприятието през призмата на концепцията за отчитащото се предприятие. Резултатите са представени на Фигура 9:

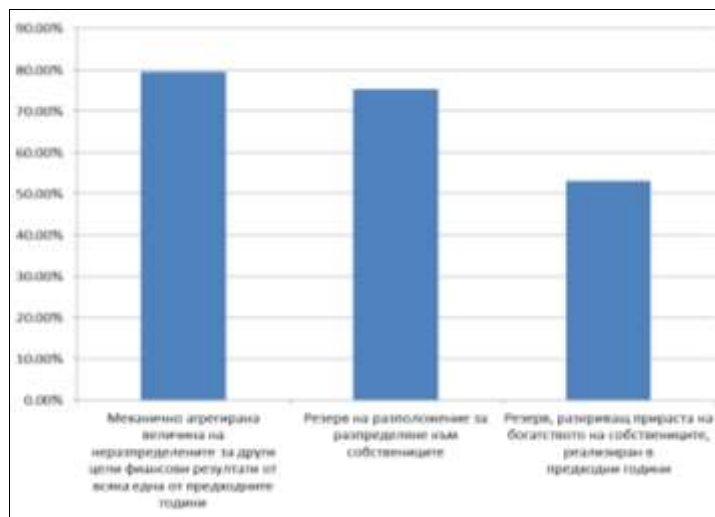


Фигура 9. Как бихте дефинирали финансовия резултат от текущата година?

Легенда:

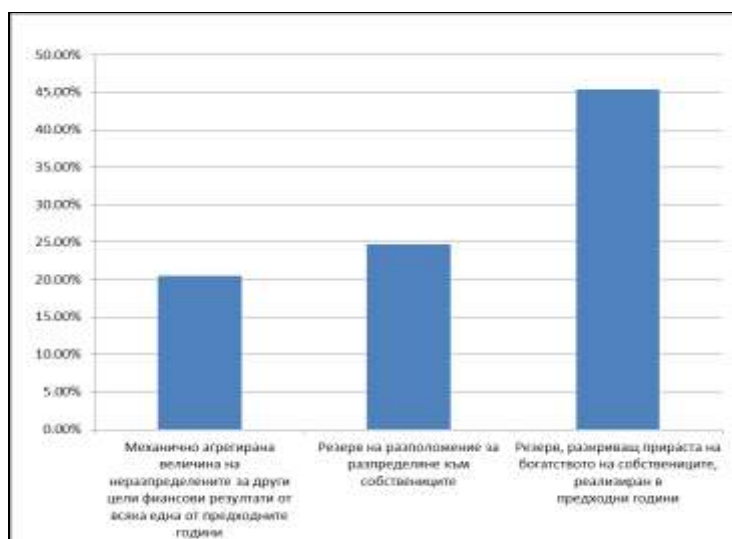
- | | |
|-----------|---|
| Отговор 1 | Разликата между приходи и разходи |
| Отговор 2 | Разликата между собствения капитал в края на периода и размера му в началото на периода след приспадане на всички допълнителни вноски от или разпределени към собствениците |
| Отговор 3 | Друго |

Забелязва се ясна връзка между отговорите на двата въпроса. Както се вижда на следващата Фигура 10, делът на респондентите, които считат, че финансовият резултат от минали години е просто механичен сбор на реализираните резултати от всяка от предходните години, е най-голям сред тези от тях, които смятат също така, че финансовият резултат от текущата година е разлика между приходи и разходи, и най-малък сред тези, които са посочили опцията „резерв, разкриващ прираста на богатството на собствениците, реализиран в предходни години“.



Фигура 10. Разпределение на респондентите, според които финансовият резултат от текущата година е разлика между приходите и разходите

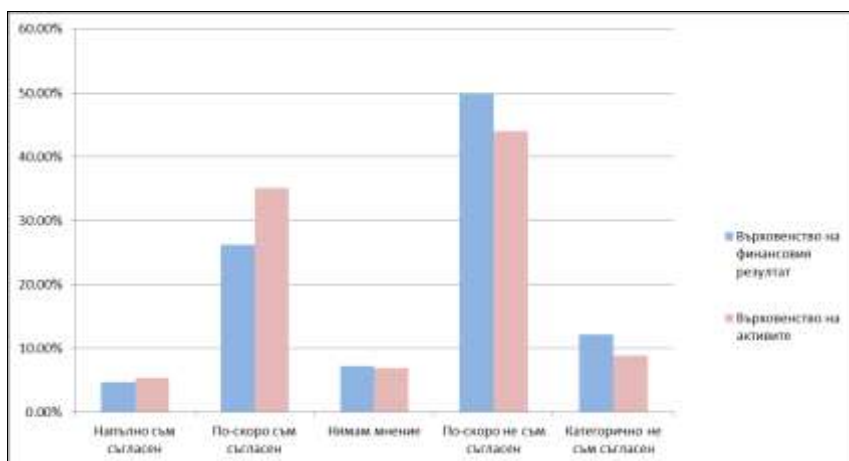
Фигура 11 разкрива обратната тенденция при участниците, които смятат, че финансовият резултат от текущата година е разликата между собствения капитал в края на периода и размера му в началото на периода след приспадане на всички допълнителни вноски от или разпределения към собствениците.



Фигура 11. Разпределение на респондентите, според които финансовият резултат от текущата година е разликата в собствения капитал в края и в началото на отчетния период

Може да се заключи, че практикуващите счетоводители са разделени в две групи по отношение на разбирането си за същността на финансовите резултати. Според първата група финансовите резултати са остатък от приходите след приспадане на разходите, който се натрупва механично година след година и формира резерв на разположение на собствениците. Тази група има явно предимство пред втората – на счетоводителите, които разглеждат финансовите резултати през призмата на върховенството на активите и финансовата концепция за поддържане на капитала. Съотношението между двете групи е приблизително 75% : 25%. Причината за този значителен превес трябва да се търси в преобладаващия подход в съвременната счетоводна литература, в която темата за концепцията за върховенство на активите все още не е представена, а концепцията за финансово поддържане на капитала обикновено се споменава само в няколко изречения.

Проучването продължава с въпроси, касаещи познанията на респондентите относно двата основни модела, оформящи концептуалната база на съвременното счетоводство – модела на концепцията за върховенство на финансовия резултат и този на концепцията за върховенство на активите. Умишлено са пропуснати останалите два модела – на икономическия доход и на алтернативните мерни бази, тъй като те имат предимно теоретично значение, но не и широко практическо приложение и е необосновано да се очаква задълбоченото им познаване от представителите на професионалната общност от практиката. Същността на всяка от двете концепции е накратко обобщена във всеки от въпросите, за да даде насоки за разсъждение на респондентите. Предварителните очаквания на автора за непознаване на концепциите от страна на професионалната общност в България се потвърждават от получените резултати – отговорите и на двата въпроса са приблизително еднакви, както е представено на следващата фигура:



Фигура 12. Сравнение в отговорите на респондентите на въпросите, касаещи познанията им за двете основни счетоводни концепции, оформящи теоретичната база на съвременното счетоводство

Ясно се забелязва колебанието на респондентите, което показва тяхната несигурност поради непознаване на тематиката. Този извод се затвърждава и от странното на пръв поглед съвпадение в преобладаващия отговор „По-скоро не съм съгласен“ и при двата въпроса: странно, тъй като при добро познаване на двете концепции и съответните им модели на счетоводно отчитане, пътят на логиката изисква, респондентите да дадат предпочитание на една от тях. Нещо повече, почти половината от респондентите, които по-скоро не са съгласни с едната концепция, не са съгласни и с другата.

Зададен е допълнителен въпрос относно значението на двата отчета – баланс и отчет за приходите и разходите за потребителите. Предварителното очакване на автора е да няма изявено предпочитание сред респондентите, което да затвърди заключението за непознаване на двете разглеждани концепции. Резултатите са в хармония с очакванията, като 77% от участниците заявяват, че смятат двата отчета за равнопоставени. Под 10% дават предимство на баланса и около 13% – на отчета за приходите и разходите.

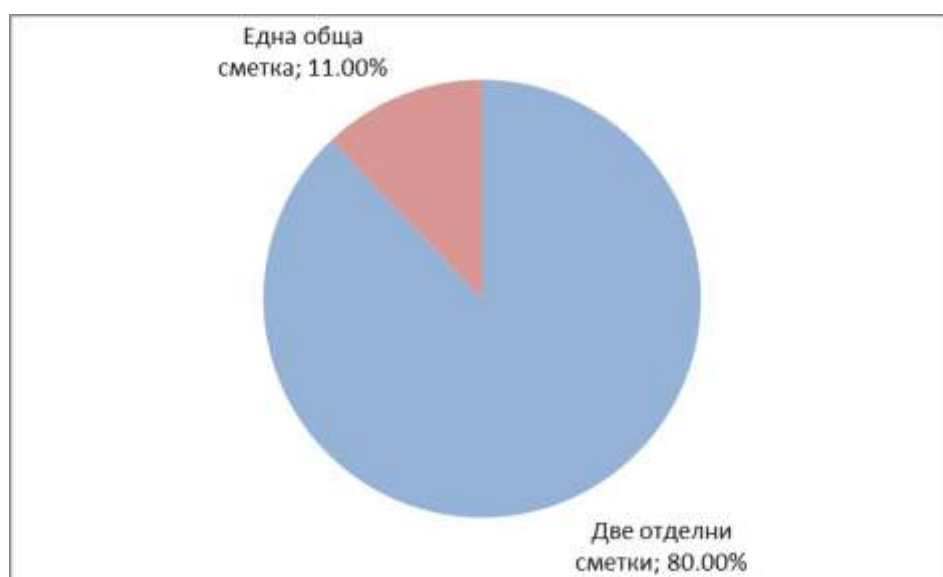
В заключение може да се обобщи, че резултатите ясно показват, че професионалната общност в България не е запозната с разработените в световната счетоводната литература концептуални модели на счетоводно отчитане – върховенство на финансовия резултат и върховенство на активите. До голяма степен причината е липсата на изследвания в специализираната научна литература и традициите в счетоводната практика у нас по отношение отчитането на финансовите резултати.

3. Организация на текущото счетоводно отчитане на финансовите резултати от страна на респондентите

Целта на тази част от проучването е да се установят предпочитаните техники на организация на текущото счетоводно отчитане на финансовите резултати в счетоводната практика. Въпросите са обединени около отчитането на финансовите резултати – първо на тези от предходни години, а след това и на тези от текущия отчетен период и са насочени както към видовете и шифрите на използваните счетоводни сметки, така и дали и как счетоводителите организират аналитичната информация по тях.

При въпросите, свързани с финансовите резултати от предходни години, в проучването умишлено не се използват традиционните понятия „неразпределена печалба от минали години“ и „непокрита загуба от минали години“, за да не бъдат респондентите ограничавани в отговорите си. Целта на първия въпрос е да установи дали участниците разделят финансовия резултат от предходни години на две – печалба и загуба, и съответно дали използват две отделни синтетични счетоводни сметки. Предварител-

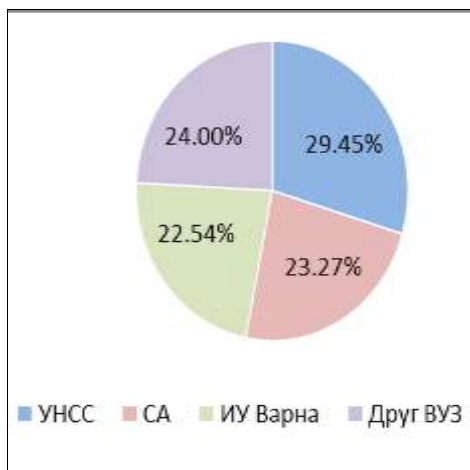
ните очаквания са това да е така предвид наложилата се традиция в България и пълното съгласие по темата в счетоводната литература. Резултатите потвърждават очакванията, като 87% от участниците заявяват, че използват счетоводна сметка за непокрита загуба от минали години, а близо 99% – такава за неразпределена печалба от минали години. Само 11% от респондентите използват една сметка – неразпределена печалба от минали години, както се вижда на Фигура 13:



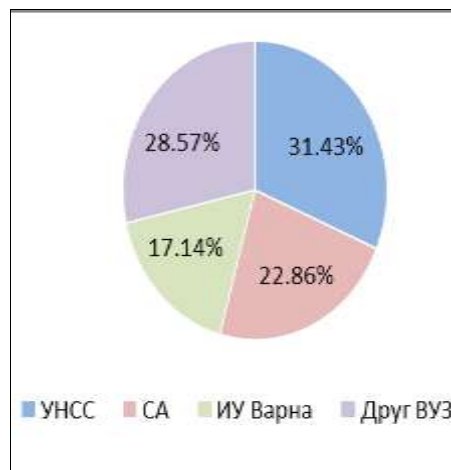
Фигура 13. Разпределение на респондентите според това, дали отчитат финансовите резултати от предходни години в две отделни сметки – една за печалба и втора за загуба, или в една обща счетоводна сметка

Осем от участниците в изследването са използвали дадената във въпроса възможност за собствен отговор и посочват, че използват сметка за резерви – отговорите варират от „общи резерви“, през „резерви от неразпределени печалби, респективно непокрити загуби, ако стойността на натрупаните загуби е по-голяма от печалбите“, до „резерв от преотстъпен данък за реинвестиране“.

Характерно е, че не може да се говори за школа по въпроса, колко сметки да се използват за отчитане на резултатите от предходни години, като разпределението на респондентите според институцията, в която са изучавали счетоводство, е приблизително едно и също както при тези, които използват една сметка, така и при тези, които използват две. Това е видно от следните две фигури, представени по-долу:

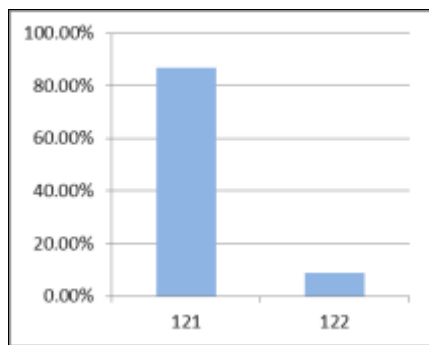


Фигура 14. Разпределение на респондентите, които използват разделно отчитане на ФР от предходни периоди, според образователната институция, в която са изучавали счетоводство

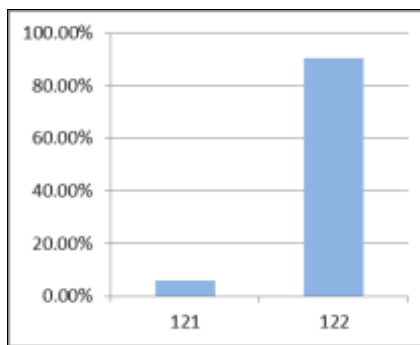


Фигура 15. Разпределение на респондентите, които използват една обща сметка за отчитане на ФР от предходни периоди, според образователната институция, в която са изучавали счетоводство

Следващите два въпроса са насочени към използваните шифри на счетоводните сметки за отчитане на финансови резултати от минали години. Предвид наложилата се традиция в България, предварителните очаквания са, в отговорите да преобладават счетоводна сметка 121 за непокрита загуба от минали години и 122 за неразпределени печалби от минали години и те са напълно оправдани от получените резултати. Над 86% от респондентите заявяват, че използват сметка 121 за непокрита загуба от минали години и само 9% – сметка 122. Получени са и еднократни отговори за използване на сметки 120, 111, 123, 131, 83000 (респондентът заявява, че прилага немски сметкоплан). 91% от участниците използват сметка 122 за неразпределени печалби от минали години, 6% – сметка 121, а 3% – сметка 123. Респондентът, който прилага немски сметкоплан, твърди, че използва сметка 81000 за целта, а участникът, който посочва сметка 111 за непокрита загуба от минали години, използва 112 за неразпределената печалба. Резултатите са представени на следващите фигури.

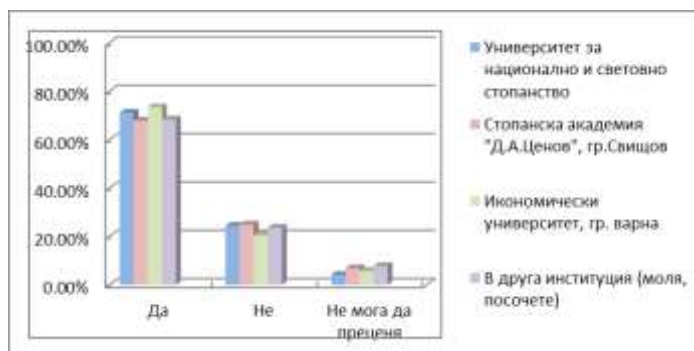


Фигура 16. Използвана счетоводна сметка за отчитане на непокрита загуба от минали години



Фигура 17. Използвана счетоводна сметка за отчитане на неразпределена печалба от минали години

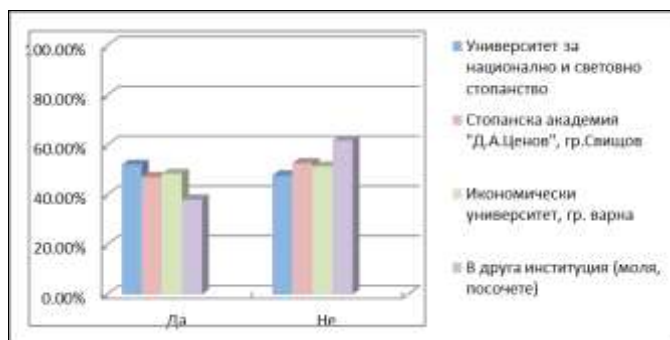
Предпочитанията на професионалната счетоводна общност към използване на две отделни счетоводни сметки за отчитане на финансовите резултати от предходни години според това дали се изразяват в печалба или в загуба, се потвърждава и от отговорите на директно зададения въпрос „Смятате ли, че разделянето на финансовия резултат от минали години в две счетоводни сметки носи допълнителна полезна информация“, на който над 70% отговарят положително, а само 24% – отрицателно. При отговорите на този въпрос не се забелязва разлика според това в коя образователна институция респондентите са изучавали счетоводство, както се вижда на следната Фигура 18:



Фигура 18. Разпределение на респондентите, които предпочитат разделно отчитане на финансовите резултати от предходни години, според образователната институция, в която са изучавали счетоводство

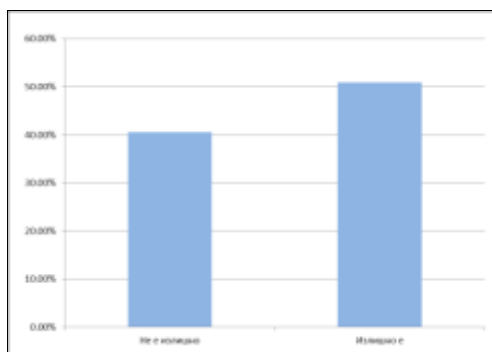
Това предпочитание донякъде се обяснява от факта, че 53% от респондентите заявяват, че не използват аналитични сметки към двете основни синтетични. И при склонността за аналитична организация на счетоводните сметки за отчитане на финансовите резултати от предходни

години не се забелязва ясно разграничение на респондентите според това, в коя институция са изучавали счетоводство. При трите основни висши училища – УНСС, СА и ИУ Варна, разделението между участниците е приблизително 50%:50%. Само при възпитаниците на други институции неизползването на аналитични сметки има превес спрямо използването.



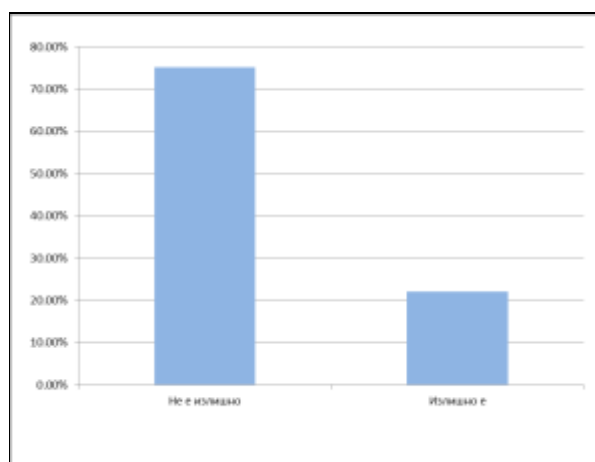
Фигура 19. Разпределение на респондентите, които използват аналитична организация на отчитането на финансовите резултати от предходни години, според образователната институция, в която са изучавали счетоводство

Нещо повече, близо 57% от запитаните твърдят, че дори и при използване на аналитична организация по години на формиране на финансовия резултат, това не прави излишно използването на две отделни сметки – една за печалба и втора за загуба. Тези, които не използват аналитична организация на сметките за финансови резултати от минали години, по-скоро се колебаят дали аналитичността може да замести разделното отчитане, както се вижда на следващата фигура:



Фигура 20. Разпределение на отговорите на въпроса „Излишно ли е да се използват две отделни сметки за отчитане на финансовия резултат от минали години, ако бъде въведена аналитична организация по период на формиране на резултата?“, получени от респонденти, които не използват такава аналитична организация

За сметка на това колегите, които използват аналитични сметки за периода на формиране на резултата, са категорични в мнението си, че разделянето на отчитането на финансовите резултати от минали години в две отделни счетоводни сметки е необходимо, както е представено на следващата Фигура 21:



Фигура 21. Разпределение на отговорите на въпроса „Излишно ли е да се използват две отделни сметки за отчитане на финансовия резултат от минали години, ако бъде въведена аналитична организация по период на формиране на резултата?“, получени от респонденти, които използват такава аналитична организация

Що се отнася до начина на аналитично организиране на счетоводните сметки за отчитане на финансовите резултати от предходни години, преобладаващите отговори са в посока отчитане по период на формиране на резултата. Единични отговори включват като допълнителна партида към партидата на периода – дейността, от която е формиран резултатът, или разделяне според това, дали загубата е с право на данъчен кредит или не. Предлагат се различни начини на аналитично организиране:

- Синтетични сметки 121 или 122 с аналитични партиди с цифрата на съответната календарна година;
- Синтетични сметки с четирицифрен шифър с наименование, което съдържа референция към период, например: 121/1 Непокрита загуба от 2016 г;
- Синтетични сметки с многоцифрен шифър от вида 121/2016 и 122/2017.

По отношение на използваната от респондентите счетоводна сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година масовият отговор е в полза на сметка с шифър 123. Този отговор дават над 98% от участни-

ците. Едва 5 от респондентите или 1.6% посочват различен шифър – 122, а един заявява, че използва сметка 999900. Преобладаващата част от участниците – 89%, не организират аналитично отчитане на финансовия резултат от текущата година. Тези, които го правят, посочват използване на партиди, както следва:

- по видове дейности: от основна, от спомагателна и от финансова дейност; от непреработена селскостопанска продукция и от други дейности (при селскостопански предприятия с оглед определяне размера на преотстъпения данък); от патентна дейност и от други дейности;
- по обекти на извършване на дейността;
- по вид на продукцията при производствени предприятия;
- по изражение на резултата: печалба или загуба;
- по години и др.

Един от респондентите заявява, че аналитичната структура на счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година трябва да следва модела и логиката на отчета за приходите и разходите.

В заключение може да се обобщи, че резултатите от проучването, в частта му за практическите техники за текущо счетоводно отчитане на финансовите резултати от предходни години, са в пълна хармония с предварителните очаквания. Масово респондентите разделят финансовия резултат според това дали е бил положителен или отрицателен. Използват се наложилите се като традиционни шифри: 121 за непокрита загуба от минали години, 122 за неразпределена печалба от минали години и 123 за текущ финансов резултат. За съжаление голяма част от представителите на професионалната общност не прилагат допълнително аналитично подразделяне на сметките за финансов резултат от предходни периоди, което води до набиране на по-малко детайлна информация с по-ниско качество.

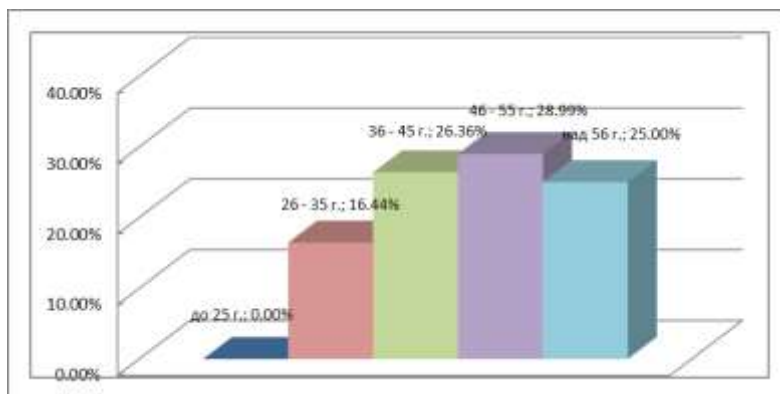
4. Нагласа на респондентите към огледално използване на счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година и отчета за приходите и разходите

Третата тематична част от проучването, състояща се от шест въпроса, цели изследване на разбирането на респондентите за функционалното предназначение на счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година и нагласата им към използването ѝ като отражение на структурата на отчета за приходите и разходите. Изследването стартира с въпрос, касаещ възгледите на участниците за предназначението на сметката за отчитане на финансови резултати от текущата година. Резултатите от получените отговори разкриват, че за мнозинството респонденти – над 65%, сметката е по-скоро с помощно техническо значение и служи само за приключване на приходните и разходните сметки. 23% са

на мнение, че тя отразява обобщено увеличението и намаленията на собствения капитал, възникнали през периода в резултат от дейността на предприятието, и едва под 11% смятат, че може да се използва за структурирано изчисление на финансовия резултат. Нещо повече, почти половината вярват, че сметка 123 осигурява цялата необходима на счетоводителя информация относно финансовия резултат от текущата година, което дава основания да се заключи, че възприемането ѝ като сметка с чисто спомагателен характер напълно ги удовлетворява.

Проучването продължава с изследване на нагласите спрямо Отчета за приходите и разходите. Зададен е въпрос за сметките, от които се съставя отчетът, като умишлено респондентите са насочени към използваните източници на информация. 78% от респондентите потвърждават, че Отчетът за приходите и разходите може да се съставя само и единствено с използване на информацията за оборотите на приходните и разходните сметки, а само 15% не са съгласни с тази теза. На следващия още по-директен въпрос „Смятате ли, че е възможно Отчетът за приходите и разходите да се съставя на база информацията от счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година?“, над 55% отговарят отрицателно, 22% се колебаят и само 23% дават положително становище. Резултатите дават основание да се заключи, че преобладаващата част от представителите на професионалната счетоводна общност в България не правят пряка функционална връзка между счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година и отчета за приходите и разходите. Те възприемат счетоводната сметка като техническо средство за математическо изваждане на разходите от приходите, но не и като източник на информация за резултатите от дейността на предприятието.

Последните въпроси насочват респондентите към идеята за структурирано използване на сметката за отчитане на финансовия резултат от текущата година. 42% от участниците заявяват, че би било полезно, структурата на сметката да следва тази на отчета за приходите и разходите, 34% не могат да преценят и само под 25% не намират един такъв подход за носещ допълнителни ползи. Същевременно почти 65% от взелите участие в проучването потвърждават, че биха възприели в практиката си промяна в структурата на сметка 123, ако това води до подобряване на качеството на събираната информация, въпреки известното усложняване на счетоводните операции. За съжаление цели 24% от анкетираните не биха жертвали лекотата на работа в полза на събиране на по-уместна информация. Съвсем очаквано делът на респондентите до 35 г., които не са склонни на промяна, е доста по-нисък от този при по-възрастните колеги, както се вижда на следващата Фигура 22.



Фигура 22. Възрастово разпределение на респондентите, които дават отрицателен отговор на въпроса, дали са склонни на промяна в структурата на сметка 123, ако това води до събиране на по-качествена информация, въпреки усложняването на счетоводните операции

Заклучение

Първото впечатление от извършеното проучване на мнението и нагласите на професионалната счетоводна общност в България е, че то предизвиква голям интерес и ентузиазъм в различните групи в социалните мрежи. Много от респондентите изявяват желание да получат като обратна връзка обобщени резултати от него и се включват с готовност в обсъждания по отделни въпроси. Това идва да посочи, че практикуващите счетоводители се интересуват не само от ежедневни проблеми и тяхното решаване, не само от данъчно и осигурително законодателство и неговото прилагане, но и от въпроси, свързани със счетоводна теория. Колегите са отворени към участие във всякакви изследвания и може обосновано да се очаква, че респондентите във всяко следващо ще стават все повече. Предвид силната практикоприложност на счетоводната наука може да се очаква, че представителите на академичната общност ще намерят отворен прием за всякакви проучвания по теми, които биха могли да усъвършенстват и подобрят качеството на счетоводното отчитане.

Резултатите от проведеното изследване ясно разкриват липса на оформили се счетоводни школи в България. Счетоводната теория в нашата страна, поне в частта ѝ, касаеща финансовите резултати на предприятията, е монолитна и се придържа към едни и същи схващания, методи и подходи. Нещо повече, тази хармония се наблюдава както в географско отношение – в различните центрове на преподаване счетоводното отчитане на финансовите резултати се преподава по един и същи начин, така и във

времеви план – колеги от различни поколения притежават едни и същи знания и прилагат еднакви методи и техники. Може да се заключи, че по отношение на отчитането на финансовите резултати счетоводната теория не се откроява с развитие, а по-скоро е в застой.

Ясно се забелязва непознаването от страна на представителите на професионалната счетоводна общност в България на теорията на финансовите резултати. Те не са запознати с концепциите за върховенство на финансовия резултат и върховенство на активите и малко от тях разбират финансовата концепция за поддържане на капитала. Предпочитанията за разделяне на финансовия резултат от предходни години в две напълно отделни счетоводни сметки според това дали резултатът е положителен или отрицателен, показват неразбиране на дълбоката теоретична същност на реализирания доход на предприятието. Значението на отчитането на финансовия резултат от текущата година се подценява. Не се забелязва функционално свързване между счетоводната сметка и отчета за приходите и разходите.

Причините за откритите се резултати трябва да се търсят основно в центровете за преподаване на счетоводство. В учебните планове по дисциплините финансово счетоводство и счетоводство на предприятието, финансовите резултати се изучават бегло и повърхностно. Набляга се предимно на запаметяване на шифрите на счетоводните сметки и на определен списък с кореспонденции, които отразяват най-често срещаните в практиката събития от живота на предприятията. В учебниците липсват теоретични разработки за същността на дохода на предприятията и за различните концепции и модели за неговото определяне и измерване. Не се забелязва и научен интерес по темата от академичната общност като цяло. В специализираните списания статиите за финансовите резултати се броят на пръсти, а теоретични дискусии като цяло липсват. Не се превеждат и не се представят идеите на чуждестранни автори. Като цяло може да се заключи, че счетоводната наука е в дълг към практикуващите счетоводители по отношение на теорията на финансовите резултати.

В заключение може да се изведе становището, че задачите на изследването са изпълнени. Установено е, че счетоводителите от практиката са слабо запознати с основните теоретични концепции, свързани с финансовите резултати. Изяснено е, че предпочитанията им относно техниките за тяхното текущо счетоводно отчитане и представяне клонят към традиционните такива:

➤ разделяне на финансовите резултати от минали години на две според това, дали са положителни или отрицателни, и съответното използване на счетоводни сметки 121 за непокрита загуба от минали години, 122 за неразпределена печалба от минали години;

➤ използване на счетоводна сметка 123 за текущ финансов резултат.

Установено е, че в практиката организирането на аналитични сметки към основните сметки 121, 122 или 123 не е широко застъпено. Разкрити са положителните нагласи на представителите на професионалната счетоводна общност към функционално свързване на счетоводната сметка за отчитане на текущ финансов резултат и отчета за приходите и разходите. Резултатите от проучването са представени обстойно с богат графичен материал за тяхното онагледяване. Като цяло настоящото изследване осигурява стабилна база за по-нататъшна работа в областта на финансовите резултати на предприятията.