



<http://uard.bg>

New Knowledge Journal of Science

Списание за наука „Ново знание“

Academic Publishing House - "Talent"
University of Agribusiness and Rural Development - Bulgaria

Академично издателство „Талант“
Висше училище по агробизнес и развитие на регионите - Пловдив

ACCOUNTING PRINCIPLES – AN IMPORTANT PREREQUISITE FOR EFFECTIVE ORGANIZATION OF THE REPORTING PROCESS

Stanislava Pancheva

University of Agribusiness and Rural Development

Key words:

accounting, principles of
accounting, reporting
process

Abstract

In the scientific development were studied accounting principles and their distinctive features. On this basis, an attempt is made to characterize and grouping the proper positioning and use in the system of accounting.

ПРИНЦИПИТЕ НА СЧЕТОВОДСТВОТО – ВАЖНА ПРЕДПОСТАВКА ЗА ЕФЕКТИВНА ОРГАНИЗАЦИЯ НА ОТЧЕТНИЯ ПРОЦЕС

Станислава Панчева

Висше училище по агробизнес и развитие на регионите

Ключови думи:

счетоводство
принципи на
счетоводството
отчетен процес

Резюме

В научната разработка са изследвани принципите на счетоводството и техните отличителни черти. На тази база е направен опит за тяхното характеризирание и групиране с оглед правилното им позициониране и използване в системата на счетоводството.

ВЪВЕДЕНИЕ

Като сложна информационна система счетоводството се организира и функционира в съответствие със съвкупност от правила, наричани принципи. Това са ясно формулирани и нормативно регламентирани изходни положения, определящи параметрите на отчетния процес в различните му аспекти. Те са още база, върху която се гради счетоводната политика на предприятията и затова изследването им е важно и значимо, а резултатите от него са основополагащи за постигането на по-ефективна организация на отчетния процес в предприятията.

Принципите на счетоводството и тяхното групиране са сложна материя, чието интерпретиране в специализираната литература е обект на много дискусии. Причините за това могат да се търсят в

няколко насоки. От една страна, регламентирането на принципите на счетоводството е обособено в различни нормативни актове, което затруднява тяхното обхващане, обобщаване и прилагане. От друга страна, в по-голямата си част те не са в синхрон с дефиницията за понятието „принцип“¹ и това поставя под въпрос тяхното определяне като такива. Ето защо може да се приеме, че принципите на счетоводството са дискуссионен обект, за който е необходимо по-задълбочено проучване с оглед тяхното правилно характеризирание и групиране.

¹ Понятието „принцип“ произхожда от латинската дума „principium“ и означава начало, изходно положение, основа; основно изходно положение на някаква теория, учение, наука и т.н. Вж.: Речник на чуждите думи в българския език. - София: Наука и изкуство, 1958, с. 502.

ХАРАКТЕРИСТИКА И ГРУПИРАНЕ НА ПРИНЦИПИТЕ НА СЧЕТОВОДСТВОТО

Принципите на счетоводството са изходни положения, в съответствие с които се организира отчетния процес в предприятията. Те са още съвкупност от правила, които очертават границите на счетоводно-информационните потоци. С тяхна помощ се изготвя и представя на различните потребители информация, отразяваща вярно и честно имущественото и финансовото състояние на отчетно обособените структури и затова значението им за постигането на ефективна организация на счетоводството се определя като голямо.

Принципите на счетоводството са регламентирани в чл. 4 от Закона за счетоводството и по своето функционално предназначение могат да бъдат:²

- основни принципи - действащо предприятие и текущо начисляване;
- други, респ. само принципи на осъществяване на счетоводството - предпазливост, съпоставимост между приходите и разходите, предимство на съдържанието пред формата и запазване по възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период, независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс³.

Принципът „действащо предприятие“ показва, че предприятието функционира в нормална икономическа среда и се очаква това да продължи в предвидимо бъдеще. Ако то има намерение или необходимост да ликвидира или значително да намали обема на своята дейност, трябва да приложи ликвидационна или друга счетоводна база при изготвяне на финансовите си отчети. Така потребителите на информацията ще бъдат информирани за неговото обявяване в несъстоятелност или в ликвидация.

Принципът „текущо начисляване“ изисква приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, да се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или на техните еквиваленти. Това е основание за включването на тези приходи и

разходи във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.

Спазването на принципа „текущо начисляване“ гарантира вярното и честното представяне на данните за приходите и разходите от дейността в отчета за приходите и разходите*. Това обстоятелство не трябва да се подценява, защото може да доведе до изкривяване на счетоводната информация, а от тук и до подвеждане на потребителите при вземането на решения.

Принципът „предпазливост“ се прилага на основата на оценка на предполагаемите рискове и на очакваните евентуални загуби при счетоводното третиране на отделните операции и процеси, като не се допуска надценяване на активите или на приходите, нито занижаване на пасивите или на разходите. Целта е предприятието да се предпази от нежелани икономически и финансови резултати. Според **Е. Хендерсън** принципът „предпазливост“ се основава на субективизма при оценяването на обектите на счетоводно отчитане. Затова той предлага неговото резервирано приемане, като се аргументира с обстоятелството, че спазването му „ограничава сравнимостта“ на създаваната счетоводна информация⁴.

Принципът на предпазливостта предпазва предприятието от евентуални загуби, гарантира получаването на информацията за реалните стойности на отчетните обекти, респ. осигурява вярно и честно представяне на данните във финансовите отчет и показва възможностите на управленския орган да оценява и отчита поетите рискове и да разпределя равномерно негативното им влияние върху резултатите от дейността. Ето защо, независимо че се базира на субективна преценка, той се определя като основополагащ при изготвянето на счетоводната информация.

Друг принцип на счетоводството е „съпоставимост между приходите и разходите“. Неговото съблюдаване предполага признаването на разходите, свързани с определена сделка или дейност и отразяването им в намаление на финансовия резултат да става през периода, през който предприятието черпи изгода от тяхното извършване. Аналогичен подход се предвижда и за признаването на възникналите приходи, които следва да се отразяват през периода, през който юридическото лице е отчело разходите за тяхното получаване.

Значимостта на принципа „съпоставимост между приходите и разходите“ за практиката се изразява в това, че „с неговото прилагане в счетоводството се създава информация, от която да се изчислява

² Вж.: Закон за счетоводството, чл. 4. //Държавен вестник, 2001, № 98, посл. изм. 2013, № 100. <http://lex.bg/laws/ldoc/2135213569>

³ В счетоводната теория голяма част от авторите обособяват принципите на счетоводството по признака “значимост” в две групи – основни и други, респ. само принципи на осъществяване на счетоводството. Вж.: Душанов, И. Проблемът за принципа на счетоводството в неговия теоретико-методологичен и практико-приложен смисъл, съдържание и значение. В: Сборник от доклади на международна научно-практическа конференция Евроинтеграционните процеси и предизвикателствата пред стопанската отчетност, анализа и одита. - Свищов, Ценов, 2006, с. 17. Към законовата регламентация се придържат и други автори. Вж. Димитров, М., Павлова, М. Теория на счетоводството (първо издание) / М. Димитров, М. Павлова. - София: Ромина, 2005, с. 41 - 42.

* Ако предприятието прилага международните счетоводни стандарти, вкл. международните стандарти за финансови отчети, вместо отчет за приходите и разходите ще изготвя отчет за доходите, респ. отчет за всеобхватния доход.

⁴ Хендрексен, Э, Ван Бреда, М. Теория бухгалтерского учета / Э. Хендрексен, М. Ван Бреда. - Москва, 1997, с. 103.

ефективността на всеки конкретен разход, чиито размер да се оптимизира във времето спрямо получените приходи от него⁵.

При спазването на принципа „предимство на съдържанието пред формата“ трябва да се изхожда от това, че сделките и събитията се отразяват в съответствие с тяхното икономическо съдържание, същност и финансова реалност, независимо от правната им форма. Това е подход, прилаган по отношение на отчитането на имуществото, на строежа на примерната схема на всяка от структурните части на финансовите отчети и др.

При организирането и осъществяването на счетоводство следва да се съблюдава и принципът „независимост на отделните отчетни периоди“, според който всеки отчетен период се третира като самостоятелен, без да се има предвид обективната му връзка с предходния и със следващия период. С това се постига съпоставимост на счетоводната информация по отделни години.

Прилагането на принципа за независимост между отделните отчетни периоди не изключва наличието на „стойностна връзка между начален и краен баланс“. Причината е, че между двата баланса не настъпват промени в имущественото и във финансовото състояние на предприятието и затова данните в тях (към началото на текущия отчетен период и към края на предходния отчетен период) са еднакви.

В Закона за счетоводството, отделно от принципите на счетоводството е представено и едно важно изискване, без което не би могло да се осъществява счетоводното отчитане в предприятията. Това изискване, имащо тежестта на принцип, е „документална обоснованост“ на стопанските операции и процеси.

Известно е, че счетоводните документи са носители на информация и като такива представляват неразделна част от счетоводната дейност. Те служат за обосноваване на счетоводните записвания и имат доказателствена сила. С тяхна помощ се аргументира прилагането на принципа „текущо начисляване“ и се гарантира истинността на създаваната счетоводна информация.

Съблюдаването на изброените принципи на счетоводството, вкл. и на изискването за „документална обоснованост“ гарантира изготвянето на разбираема, уместна, надеждна и сравнима счетоводна информация. Ето защо те биха могли да се разглеждат и като основни изисквания, респ. важни ръководни начала при изготвяне на счетоводните данни.

В Международен счетоводен стандарт 1 Представяне на финансовите отчети основните принципи на счетоводството са запазени, но тези за осъществяване на счетоводството са заменени с: последователност на представянето, същественост

и обобщаване, компенсирание и сравнителна информация при представянето на данните във финансовите отчети⁶.

Последователността на представянето е принцип, според който представянето и класификацията на статиите във финансовите отчети трябва да се запазят по възможност и през следващите отчетни периоди. Промяна се допуска само когато са настъпили съществени промени в дейността на предприятието, когато се установи, че друг начин на представяне или класификация ще бъдат по-подходящи с оглед улесняване на потребителите на информацията, или когато настъпят съществени промени в счетоводните стандарти и разясненията към тях.

Същественост и обобщаване е друг принцип, според който всяка съществена група от сходни статии трябва да се представя отделно във финансовите отчети. Същевременно статиите, съдържащи несъществена информация, трябва да се обединяват и така да се посочват във финансовите отчети или в поясненията към тях.

Съгласно принципа компенсирание не следва да се допуска компенсирание на активите и пасивите, съответно на приходите и разходите при представянето им във финансовите отчети, освен ако това не се изисква или не е разрешено от конкретен прилаган счетоводен стандарт.

Наличието на сравнителна информация при представянето на данните във финансовите отчети е важно, защото то предполага оповестяване на сравнителни данни по отношение на предходния период за всички суми, отразени във финансовите отчети. Възможно е изключение само, ако друг стандарт или разяснение не го допуска или не изисква друго.

В специализираната литература са познати и други становища относно обхвата и вида на принципите на счетоводството. Едно от тях е на **Ф. Филипова**, според която на първо място следва да се постави принципът, доминиращ в Четвърта директива на Съвета на Европейската общност от 25 юли 1978 г. (Директира 78/660/ЕЕС) относно финансовите отчети на някои видове дружества⁷, а именно „вярно и честно представяне“⁸ на информацията във финансовите отчети. Паралелно с него и с изброените по-горе принципи тя счита за уместно да се добавят още четири, които в българската специализирана литература се третират като

⁶ Международен счетоводен стандарт 1 Представяне на финансови отчети, т. 23 - 41. В: <http://balans.bg/счетоводни-станданти/>

⁷ Повече за Четвърта директива на Съвета на Европейската общност от 25 юли 1978 г. виж в: EUR-Lex. In: <http://eur-lex.europa.eu/>

⁸ Филипова, Ф. Счетоводните принципи като основа за изграждане на счетоводните системи. В: Генев, Г., Филипова, Ф., Стефанов, Ст. Организация и техника на счетоводството / Г. Генев, Ф. Филипова, Ст. Стефанов. – Варна: Геа - принт, 2004, с. 33.

⁵ Димитров, М., Павлова, М. Цит. съч., с. 44 – 45.

особености на счетоводството и като елементи на неговия метод. По-конкретно това са: „конвенцията за стопанската единица; за паричния измерител; за двуаспектността; за оценяването и калкулирането.”⁹

Разширяването на обхвата на принципите на счетоводството не се приема от И. Душанов, според който включването на правила с променлив характер в принципите на счетоводството, измества акцента от същността на понятието „принцип”. Затова той предлага да се приеме само един единствен принцип на счетоводството и това е “принципът на двойствеността (допиката)”¹⁰.

Двойствеността в счетоводството има универсален, непреходен характер. Тя се е утвърдила като водеща особеност на отчетността още в началото на теоретичното описание на счетоводната практика¹¹, като запазва значимостта си и до наши дни, когато едни автори¹² я определят като част от методологията на счетоводството, а други търсят приликите ѝ с естествените закони на познанието¹³.

Двойствеността е основата при създаването на информация за имуществото на предприятието в статика и в динамика и при представянето на счетоводството като теория и практика. Тя е гаранцията за математическата точност на отчетността, което ясно личи от двуаспектното представяне в стойност на счетоводните обекти. Ето защо тя има качествата на принцип на счетоводството.

Причините за изключването на двойствеността от законово регламентираните принципи на счетоводството могат да се търсят в няколко насоки:

- не се преценява правилно същността на

понятието „принцип”, като то се отъждествява с понятия като „изисквания”, „правила”, „условия”, „елементи на метода на счетоводството”, „особености” и др.;

- счетоводството като научно направление остава на по-заден план в сравнение с практическата счетоводна дейност;

- нормативната база силно влияе върху счетоводната теория и практика, а тя многократно се променя под влиянието на субективната преценка на различни специалисти в областта на счетоводството, предимно практики.

Двойствеността в счетоводството има относително постоянен характер, което не е присъщо на останалите принципи на счетоводството, регламентирани в Закона за счетоводството. Тя съответства на същността на понятието „принцип”, тъй като наподобява естествените закони на познанието и затова е подходящо приемането ѝ за основен принцип на счетоводството. В същото време останалите принципи на счетоводството, регламентирани от законодателя, могат да се определят като ръководни начала (правила, изисквания), в т.ч. основни и такива при осъществяване на счетоводството, които трябва да се спазват при решаването на конкретни практически проблеми. Това показва, че принципите на счетоводството могат да се представят в три групи, както следва¹⁴:

- **основен принцип** – принципът на двойствеността;

- **основни ръководни начала (правила, изисквания)** - действащо предприятие и текущо начисляване;

- **ръководни начала (правила, изисквания) на осъществяване на счетоводството** - предпазливост; съпоставимост между приходите и разходите; предимство на съдържанието пред формата; запазване на счетоводната политика от предходния отчетен период; документална обоснованост; последователност на представянето; същественост и обобщаване; компенсиране; сравнимост на информацията. Тук е мястото и на изискването за вярно и честно представяне на информацията, ако се приеме неговото включване към ръководните начала, прилагани от конкретното предприятие.

ИЗВОДИ

При изследването на принципите на счетоводството от гледна точка на тяхната същност

⁹ Филипова, Ф. Счетоводните принципи като основа за изграждане на счетоводните системи. В: ГЕНОВ, Г., Филипова, Ф., Стефанов, Ст. Цит. съч., с. 53 - 54.

¹⁰ Душанов, И. Проблемът за принципа на счетоводството в неговия теоретико-методологичен и практико-приложен смисъл, съдържание и значение. В: Цит. съч., с. 23 - 24. Идеята за принципа на двойствеността в счетоводството е съществувала още в началото на 20 век в научните разработки на Д. Добрев. Вж.: Добрев, Д. Учение за отделното стопанство / Д. Добрев. - София, 1941, с. 359.

¹¹ От историческите сведения за възникването на счетоводната теория е известно, че „В хода на теоретичните си обобщения в областта на счетоводството Лука Пачиоли долавя двойствеността при отразяването на стопанските операции в счетоводните книги, свързва ги с математическа логика и ги описва. Това става в края на 1493 г. и началото на 1494 г. в специален трактат „За сметките и записванията” на книгата „Всичко за аритметиката, геометрията, пропорциите и отношенията.” Вж.: Петров, Л. Основи на счетоводството / Л. Петров. – София: Мартилен, 2002, с. 13.

¹² Вж.: Димитров, М. За същността на счетоводния метод. В: Димитров, М, Павлова, М. Цит. съч., с. 74.; Трифонов, Т. Теория на счетоводството / Т. Трифонов. – София: Тракия М, 1999, с. 92 - 96; Петров, Л. Цит. съч., 2008, с. 54.

¹³ Вж.: Димитров, М. Принципи на счетоводството в предприятието. В: Димитров, М, Павлова, М. Цит. съч., с. 47.; Добрев, Д. Цит. съч., с. 359.

¹⁴ Повече за дискусиите при определяне на принципите на счетоводството виж в: Панчева, Ст. Принципи в бухгалтерском учете: проблемы применения. Доклад для VII-ой Международной научной конференции “Научные бухгалтерские школы мира: эволюция, современное состояние, перспективы развития”. Част. II. Бухгалтерский учет, анализ и контроль в разных странах: национальные особенности и перспективы развития. – Житомир: ЖГТУ, 2008, с. 130 - 135.

и форми на проявление могат да се формулират няколко по-важни изводи:

В Закона за счетоводството принципите на счетоводството се групират по своето функционално предназначение в две групи: основни принципи и други, респ. само принципи на осъществяване на счетоводството. Като основни принципи на счетоводството се определят принципът действащо предприятие и принципът текущо начисляване, а като принципи, спазвани при осъществяване на счетоводството, принципите: предпазливост, съпоставимост между приходите и разходите, предимство на съдържанието пред формата и запазване по възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период, независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс.

В Закона за счетоводството, отделно от принципите на счетоводството, е представено и едно важно изискване, без което не би могло да се осъществява счетоводното отчитане в предприятията. Това изискване с тежестта на принцип е „документална обоснованост“ на стопанските операции и процеси.

В Международен счетоводен стандарт 1 Представяне на финансовите отчети основните принципи на счетоводството са запазени, но тези за осъществяване на счетоводството са заменени със следните: последователност на представянето, същественост и обобщаване, компенсиране и сравнителна информация при представянето на данните във финансовите отчети.

Според **Ф. Филипова** на първо място сред принципите на счетоводството следва да бъде поставен принципът „вярно и честно представяне“ на информацията във финансовите отчети. Паралелно с него и с изброените по-горе принципи тя счита за уместно да се добавят още четири: конвенцията за стопанската единица; за паричния измерител; за двуаспектността; за оценяването и калкулирането.

И. Душанов не приема разширяването на обхвата на принципите на счетоводството чрез включването към тях на правила с променлив характер и изместването на акцента от същността на понятието „принцип“. Затова той предлага да се приеме само един единствен принцип на счетоводството и това да е „принципът на двойствеността (допиката)“. Обобщавайки резултатите от изследването може да се приеме групиране на принципите на счетоводството в три направления, както следва:

- **основен принцип** – принципът на двойствеността;
- **основни ръководни начала (правила, изисквания)** - действащо предприятие и текущо начисляване;

- **ръководни начала (правила, изисквания) при осъществяване на счетоводството** - предпазливост; съпоставимост между приходите и разходите; предимство на съдържанието пред формата; запазване на счетоводната политика от предходния отчетен период; документална обоснованост; последователност на представянето; същественост и обобщаване; компенсиране; сравнимост на информацията и вярно и честно представяне на информацията.

ЛИТЕРАТУРА

1. Димитров, М., Павлова, М. Теория на счетоводството (първо издание) / М. Димитров, М. Павлова. - София: Ромина, 2005, с. 41 - 42.
2. Добрев, Д. Учение за отделното стопанство / Д. Добрев. - София, 1941, с. 359.
3. Душанов, И. Проблемът за принципа на счетоводството в неговия теоретико-методологичен и практико-приложен смисъл, съдържание и значение. В: Сборник от доклади на международна научно-практическа конференция Евроинтеграционните процеси и предизвикателствата пред стопанската отчетност, анализа и одита. - Свищов, Ценов, 2006, с. 17.
4. Закон за счетоводството, чл. 4. //Държавен вестник, 2001, № 98, посл. изм. 2013, № 100. <http://lex.bg/bg/laws/ldoc/2135213569>
5. Международен счетоводен стандарт 1 Представяне на финансови отчети, т. 23 - 41. В: <http://balans.bg/счетоводни-стандарт/>
6. Панчева, Ст. Принципы в бухгалтерском учете: проблемы применения. Доклад для VII-ой Международной научной конференции “Научные бухгалтерские школы мира: эволюция, современное состояние, перспективы развития”. Част. II. Бухгалтерский учет, анализ и контроль в разных странах: национальные особенности и перспективы развития. – Житомир: ЖГТУ, 2008, с. 130 - 135.
7. Петров, Л. Основи на счетоводството / Л. Петров. – София: Мартилен, 2002, с. 13.
8. Речник на чуждите думи в българския език. - София: Наука и изкуство, 1958, с. 502.
9. Трифонов, Т. Теория на счетоводството / Т. Трифонов. – София: Тракия М, 1999, с. 92 – 96
10. Генов, Г., Филипова, Ф., Стефанов, Ст. Организация и техника на счетоводството / Г. Генов, Ф. Филипова, Ст. Стефанов. – Варна: Геа - принт, 2004, с. 33.
11. Хендрексен, Э, Ван Бреда, М. Теория бухгалтерского учета / Э. Хендрексен, М. Ван Бреда. - Москва, 1997, с. 103.
12. EUR-Lex. In: <http://eur-lex.europa.eu/>