



# За счетоводните принципи в контекста на новоприетия Закон за счетоводството

доц. д-р Гергана Николова  
Бургаски свободен университет

## Увод

Поставянето на темата за счетоводните принципи предполага разглеждането им в различни аспекти, доколкото тяхното формулиране, обосноваване, приложно поле и ефект от прилагането им върху счетоводната информация обхващат широк кръг въпроси. Потребността от по-прецизното изучаване на счетоводните принципи се предопределя и от ролята и значението им при създаването на счетоводна информация, предназначена за използване от широк кръг потребители. Основополагащото значение на принципите в счетоводството ни провокира те да бъдат изведени и разгледани в контекста на новоприетия Закон за счетоводството, в сила от 1 януари 2016 год.

*Целта* на изложението е да се проучи степента на приемственост на счетоводните принципи, изучавани в контекста на приложимото счетоводно законодателство, визирайки Закона за счетоводството, в сила от 1 януари 2016 год., и приетите за прилагане у нас Счетоводни стандарти – Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия (НСФОМСП/НСС и Международните счетоводни стандарти и тяхното продължение Международни счетоводни стандарти за финансово отчитане (МСС/МСФО).

*Тезата*, която защитаваме, е, че с

промените в новоприетия закон е налице стремеж към унифициране на счетоводните принципи в международен план в съответствие с регламента, характерен за Англо-саксонската школа, като заедно с това се отстояват концепциите на Европейско-континенталната школа. Това е един интересен за изучаване етап от еволюцията на счетоводството в глобален план, намиращ широко отражение в националното ни законодателство, като в настоящото изложение ще се ограничим до разглеждане на влиянието му единствено върху счетоводните принципи.

*Задачите*, които си поставяме, са свързани с проучване основно на няколко нормативни документа: двата Закона за счетоводството (действащия до 31.12.2015 год. и новоприетия, в сила от 01.01.2016 год.); приложимите НСФОМСП/НСС<sup>1</sup> и МСС<sup>2</sup>/МСФО, приети за прилагане от Европейския съюз; Счетоводни директиви на Европейския съюз; мнения на специалисти в областта и очаквани резултати от прилагането на новоприетите счетоводни принципи. На тази база ще се извърши съпоставителен анализ в два разреза. На първо място - изучаване в количествено и в съдържателно отношение на счетоводните принципи в двата закона, и на второ – сравняване на счетоводните принципи, регламентирани в новоприетия закон и в приложимите МСС/МСФО. В заключение ще се очертаят обобщения и изводи с оглед аргументиране на представената авторова теза.

<sup>1</sup> Във връзка с прилагането на новоприетия Закон за счетоводството, в сила от 1 януари 2016 г., с ПМС № 394/30.12.2015 г., публ. в ДВ бр. 3 от 12.01.2016 г., се създаде нов Счетоводен стандарт № 42 Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти, в сила от 1 януари 2016 г. В § 1 от Постановлението се въвежда понятието НСС. Понастоящем се работи по Проект на ПМС за изменение и допълнение на НСФОМСП. В изложението за обозначаване на националната група Счетоводни стандарти ще използваме абревиатурата НСФОМСП/НСС.

<sup>2</sup> По реда на § 8 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството, Международни счетоводни стандарти са приетите в съответствие с Регламент (ЕО) 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. за прилагането на МСС и включват МСС, МСФО и свързаните с тях тълкувания, последващите изменения на тези стандарти и свързаните с тях тълкувания, бъдещите стандарти и свързаните с тях тълкувания, издадени или приети от Съвета по МСС.



### Предпоставки/аргументи за поставяне на темата

За да се разкрие философията на счетоводните принципи би било логично да се тръгне от поне следните изходни позиции.

✓ Счетоводството е нормативно регламентирана дейност. Протичащите процеси на хармонизиране на националното счетоводно законодателство с Европейското са в основата на множеството изменения и допълнения в приложимите правни норми. Към началото на 2016 година влиза в сила нов Закон за счетоводството, който е основният нормативен документ в областта на счетоводството у нас. С приемането на новия Закон за счетоводството на практика е налице промяна и в счетоводните принципи в количествен и в качествен аспект. Тяхното прилагане се поставя в зависимост от това, коя счетоводна база за изготвяне и представяне на информацията във финансовия отчет е избрало предприятието съобразно установените за целта законови изисквания – НСФОМСП/НСС или МСС/МСФО<sup>3</sup>.

✓ Съществуват две основни счетоводни школи – Европейско-континентална и Англо-саксонска, които пряко влияят върху формулирането и прилагането на счетоводните принципи.

✓ Счетоводната информация, която се създава при съблюдаването на счетоводните принципи, е предпоставка за вземане на икономически решения от широк кръг потребители.

✓ Счетоводството е една социална наука, върху която влияе средата, в която функционират съвременните предприятия (правна, пазарна, социална, културно-историческа и пр.).

Изискването за нормативна регламентация на счетоводството, респ. на счетоводно-отчетния процес в стопанското предприятие, произтича от потребността да се защитават интересите на ръководители на предприятието, съставители и одитори на Годишния финансов отчет (ГФО), и най-вече на различните ползватели на счетоводна

информация, за които тя е предназначена. Такива потребители са собствениците на капитала, потенциални инвеститори, мениджъри, кредитори, персонал, контрагенти, различни органи на Държавната администрация и пр. В съвременните икономически условия счетоводството в практико-приложен аспект е нормативно регламентирано за създаването на счетоводната информация с общо предназначение, доколкото „Счетоводството притежава своя уникална организация и методология, изпълнява обективно детерминирани функции и задачи“<sup>4</sup>.

Основната задача на счетоводството е да осигури необходимата информация, така че да направи бизнеса видим за останалите заинтересовани лица. В този смисъл значимостта на качеството на счетоводната информация налага нормативното регулиране на нейното създаване, одитиране и оповестяване. В някои държави, принадлежащи към Европейско-континенталната школа, като например в Германия, счетоводните правни норми се съдържат в Търговския им закон. По подобен начин у нас счетоводството за първи път се регламентира през 1898 год. с Търговски закон, след това от 1921 г. със Закон за търговските книги, от 1936 г. с Наредба-Закон за търговските книги, и отново от 1947 год. със Закон за търговските книги. През 1948 г. е приет първият Закон за счетоводството, който действа само две години - до 1950 г., когато счетоводството започва да се регламентира с наредби, правилници, постановления, приети от Министерски съвет, т.е. с подзаконови нормативни документи. След 40-годишен период, през 1991 г., Великото Народно събрание приема Закон за счетоводството, действащ от 3 януари 1991 год., който в последствие е заменен с нов, в сила от 01.01.2002 г., а от 1 януари 2016 г. е приложим новоприетият Закон за счетоводството.

Основна причина за разработването и приемането на Закона за счетоводството в сила от 1 януари 2016 година е транспонирането на Счетоводна директива 2013/34/ЕС и на Съвета относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади за някои видове

<sup>3</sup> Правим изключение за бюджетните предприятия, за които съществува специфика при счетоводното отчитане спрямо останалите стопански предприятия, осъществяващи дейност у нас.

<sup>4</sup> Брѐзова, Б., Счетоводството в условията на прилагане на МСФО в България, сп. Счетоводна политика, бр. 3-4/2013.



предприятия и на Директива 2014/95/ЕС и на Съвета по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои видове големи предприятия и групи. Прилагането на новия закон поражда изменения и в други нормативни документи и в частност в областта на търговското, данъчното право и други закони, към които имат отношение новоприетите правни норми в закона<sup>5</sup>. Очертаната динамика в законодателството ни, макар и бегло представена, показва недостатъчна степен на устойчивост на националната ни счетоводна концепция.

В тази връзка заслужава да се подчертае, че както по-горе отбелязахме, подходите за регулиране на счетоводството в световен мащаб са довели до формирането на две счетоводни школи, най-вече поради съществуващи различия в аспект на културно-историческата среда на отделните държави, приложимото търговско законодателство във всяка от тях и начина на финансиране на дейността на предприятията. Двете счетоводни школи: Европейско-континенталната и Англо-саксонската имат своите характерни особености, в т.ч. и по отношение на формулираните счетоводните принципи. Ето някои от тях.

Европейско-континенталната школа в исторически план се заражда в Германия, Франция, Италия, а по-късно се прилага и в други европейски държави. България по отношение на търговското си законодателство е силно повлияна от търговското право на Германия, откъдето се обосновава и принадлежността на националното ни търговско, в т.ч. и счетоводно законодателство към Европейско-континенталната школа. Характерно за националните икономики, които принадлежат към Европейско-континенталната счетоводна школа, е преди всичко наложилата се форма на финансиране на капитала основно чрез банкови заеми и посредством разпределението на положителния финансов резултат на предприятието. Това предполага, че ролята на счетоводството е по-скоро в осигуряване на гаранции, че ще се удовлетворят потребностите на основните финансиращи

институции, които ще изискват необходимата информация за дейността на предприятието. От тук и стремежът да се защитават най-вече интересите на кредиторите, а също и да се стимулират вътрешните форми на финансиране от страна на съдружниците. Законовият начин на регламентиране на счетоводството в тези икономически системи се явява предпоставка за осигуряване на счетоводна информация, обслужваща интересите на кредиторите и на другите ползватели.

От своя страна, Англо-саксонската школа се създава, утвърждава и понастоящем се прилага в страни като САЩ, Англия и др. Един ретроспективен преглед позволява да се изведат някои нейни характеристики. Така например счетоводството при икономическите системи, които прилагат Англо-саксонския модел, има за цел постигане на публично разкриване на данни за дейността на предприятието в неговите финансови отчети. Това се прави с оглед подобряване на информационните възможности на отчета за стимулиране на външни форми на финансиране на съответните капиталови пазари. Правният режим в държавите, в които счетоводството се регулира със Счетоводни стандарти и добри практики, е по-скоро принципно базиран и не е обвързан със законодателството на някоя държава. Важна предпоставка за прилагането на този модел се явява наличието на високо развит и ликвиден капиталов пазар.

Много съществена разлика, очертала се между двете счетоводни школи, произтича от спецификата на европейското търговско право, част от което е счетоводното. Съществуващите правни норми в Европейско-континенталната школа са в тясна връзка с административното и данъчното право в отделните държави, те са обвързани и с изискванията на националната статистика на всяка от тях. Ясно изразена в континенталната счетоводна школа е зависимостта или по-скоро привързаността към юридическите, законовите регулации. В отлика – установените в англо-саксонската практика Счетоводни стандарти и добри практики се характеризират с една относителна свобода, тъй като те са създадени без да се обвързват с правния режим на която и да е страна. В този смисъл МСС са израз на Англо-саксонската школа. Това им качество предопределя

<sup>5</sup> Виж Преходните и заключителните разпоредби на новоприетия Закон за счетоводството.



изборността при вземане на счетоводни решения и е израз на либерализма, което от своя страна оставя отговорността изцяло на ръководството на предприятието. Ето защо отговорността за разбирането и прилагането на счетоводните принципи в предприятието е вменено на ръководството, доколкото то носи публична отговорност за цялостната си дейност и представянето ѝ във Финансовия отчет, а отговорността на съставителя на ФО е в аспект на професионална компетентност и морална ангажираност относно съдържанието на информацията в него. Заедно с това не трябва да се пропуска и отговорността на одиторите за предприятията, чиито ГФО подлежат на задължителна независима проверка и заверка, както и за тези, които по собствено желание са извършили такава. Отговорността на одитора безспорно следва да се търси в аспект на изразяване на независимо одиторско мнение, представено в изготвения от него Одиторски доклад, в съответствие с Международните одиторски стандарти и свързаните с прилагането им нормативни документи.

За Република България като страна, принадлежаща към Европейско-континенталната школа, е характерно регламентирането на счетоводството със **Закон за счетоводството**. Страната ни е част от глобалното икономическо пространство, чието съвремие се отличава с бързо протичащи процеси на конвергиране на националното с международното счетоводно законодателство. Към момента ролята на „език на бизнеса“ като всеобщо възприети счетоводни правила, норми и концепции изпълняват Международните счетоводни стандарти и тяхното продължение Международните стандарти за финансово отчитане. Всичко това предопределя и включването на две групи счетоводни стандарти като част от националното ни счетоводно законодателство – **Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия и Международни счетоводни стандарти, приети за прилагане от страните членки на Европейския съюз**. Република България е пълноправен член на Европейския съюз от началото на 2007 година, в резултат от което националното ни счетоводно законодателство е белязано от многобройни и

сложни за прилагане промени, в т.ч. в състава на правната рамка на счетоводството се прибавиха още една група нормативни документи, а именно **Регламентите и Директивите на Европейския съюз**<sup>6</sup>.

Известно е, че Европейският съюз дълги години не направи промени в Счетоводните директиви за Финансовите отчети<sup>7</sup>, за разлика от неспиращото развитие в тази област на групата МСС. След приемането на Международен счетоводен стандарт за малки и средни предприятия (МСС за МСП), Европейското законодателство остана в дълг, тъй като отказа да приеме за прилагане този стандарт в страните членки, а относителният дял на малките и средните предприятия на територията на Съюза е над 90 %. В отговор се създаде Счетоводна директива 2013/34/ЕС<sup>8</sup>, което всъщност доведе и до приемане на действащия сега у нас нов Закон за счетоводството. При това Европейската директива е задължителна за прилагане от всички предприятия, които нямат за своя счетоводна база МСС. В Счетоводна директива 2013/34/ЕС не се говори за Счетоводни стандарти, а за наличие на счетоводни принципи и на законов регламент на счетоводството в дадената държава, което е обичайно за страните от Европейско-континенталната школа. Директивата засяга въпроси изключително от областта на Годишните финансови отчети, Консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои предприятия. Още на етап обсъждане за нейното имплементиране в законодателството на Република България се

<sup>6</sup> Според приложимото право на ЕС Директивите нямат пряко действие в страните членки и трябва да бъдат транспонирани в законодателствата на отделните държави, а Регламентите имат пряко действие. Възможността страните от ЕС да имат изборност по отношение на конкретни правила, норми би могла да повлияе върху сравнимостта на получаваната счетоводна информация в различните страни.

<sup>7</sup> Приложими бяха Четвърта и Седмата директива на ЕС от 1978 година. Новата Счетоводна директива 2013/34/ЕС от 26 юни 2013 год. отменя действащите Четвърта директива относно индивидуалните финансови отчети (78/660/ЕИО) и Седма директива относно консолидираните финансови отчети (78/660/ЕИО), изменя Директива 2006/34/ЕО на Европейския парламент и на Съвета относно задължителния одит на годишните счетоводни отчети и консолидираните счетоводни отчети. В новата Счетоводна директива е транспонирана Директивата за микропредприятията (Директива 2012/6/ЕС).

<sup>8</sup> Счетоводна директива 2013/34/ЕС трябваше да бъде транспонирана в националното ни счетоводно законодателство до 20 юли 2015 г., поради неспазване на сроковете, България понася санкции.



постави въпросът кой е най-ефективният подход за транспонирането на европейските правила<sup>9</sup> - промяна в действащия към 2015 година Закон за счетоводството или приемане на нов, който по силата на Директивата следва да започне да се прилага от началото на 2016 г.<sup>10</sup> Така се стигна до приемането на нов Закон за счетоводството, в който в девет обособени глави, допълнителни, преходни и заключителни разпоредби се регламентира счетоводството у нас, наред с приложимите по реда на същия закон Счетоводни стандарти. От прочита на Директивата и новоприетия Закон за счетоводството е видно, че имплементирането на Европейската директива доведе до промени в броя и същностните характеристики на счетоводните принципи спрямо определените в действащия до 31.12.2015 година такива.

С оглед извършването на съпоставителен анализ в частта за счетоводните принципи са проучени текстовете на двата Закона за счетоводство – действащия до края на 2015 год. и този, в сила от началото на 2016 год.; Счетоводна директива 2013/34/ЕС, която се явява ключов фактор за приемането на новия Закон за счетоводството; текстовете на НСФОМСП/НСС, МСС/МСФО, както и редица становища на специалисти в областта на счетоводството у нас, изложени в периодични издания и по време на професионални форуми и обучителни семинари.<sup>11</sup>

Счетоводната Директива е един принципно различен модел на Европейското счетоводно законодателство съотнесен към англо-саксонския модел за регулиране. Мотото на новата директива „Мисли първо за малките“ ясно показва насочеността на правилата, които

се съдържат в нея. С Директивата най-общо се предвиждат две групи облекчения – ограничено прилагане на някои счетоводно-правни принципи и намаляване на административната тежест за малките предприятия. Не бива да се забравя, че над 90 % от предприятията у нас и в Европа са малки (микро- и малки) и средни. Практиката показва, че най-значимият дял от предприятията у нас, а именно – на малките и средните, приоритетно прилагат правилата на националното ни законодателство, хармонизирано по реда на съответните Директиви и Регламенти на ЕС. МСС/МСФО в своята цялост са приложими за малък брой компании, но представляващи големи икономически групи или предприятия, и предприятия от обществен интерес. В тази връзка още веднъж е добре да се припомни, че МСС не са обвързани с нищие национално законодателство, докато счетоводното законодателство в страните от Европейско-континенталната школа е тясно обвързано с тяхното търговско и данъчно право. Но както отбелязва доц. д-р Антон Свраков, ДЕС - „Европа разбираше, че за предприятията, които имат само национално значение, отстъпление от традициите на европейската хармонизация все още не е допустима.“<sup>12</sup>. А това е предпоставка за предпазливия подход при хармонизирането и на счетоводните принципи.

### **Съпоставителен анализ на счетоводните принципи в отменения и в новоприетия Закон за счетоводството, към 1 януари 2016 год.**

✓ В новоприетия Закон за счетоводството предприятията са дефинирани като търговците по смисъла на Търговския закон; местните юридически лица, които не са търговци; бюджетните предприятия; неперсонифицираните дружества; осигурителните дружества по реда на чл. 8 от Кодекса за социално осигуряване и чуждестранните юридически лица по реда на чл. 2 от действащия Закон за счетоводството. В тази връзка регламентирани в закона принципи са приложими за предприятия, които изготвят финансовите си отчети по реда на закона и

<sup>9</sup> Виж Мотиви към проекта на Закона за счетоводството.

<sup>10</sup> Виж „Как да се развива нормативната уредба на счетоводството в България“, сп. Счетоводна политика, бр. 3-4/2014 год. Материалът представя становища на различни специалисти, изразени на кръгла маса, организирана от Финансово-счетоводния факултет на УНСС на 14 март 2014 год. на тема „Проекции в развитието на нормативната уредба на счетоводството в България“.

<sup>11</sup> Брезова, Б., Счетоводството в условията на прилагане на МСФО в България, сп. Счетоводна политика, бр. 3-4/2013.; Брезова, Б., Новата счетоводна директива за индивидуалните и консолидираните финансови отчети, сп. Счетоводна политика, бр. 7-8/2013.; Евлогиев, Е., Етатизация или корпоратизация в счетоводството, сп. Наръчник на икономиста, бр. 10/2015, Семинар на тема „Годишно счетоводно и данъчно приключване 2015 г. Очаквани промени в законодателството през 2016 г.“, 25-26 ноември 2015 г., Варна. и др.

<sup>12</sup> Виж Свраков, А. стр. 12 от цит. източник.



приложимите у нас НСФОМСП/НСС. В текстовете на чл. 26 (2) се предвижда, че предприятията осъществяват счетоводството при спазване на принципите от закона или в съответствие с принципите и изискванията на МСС, когато предприятието има за своя счетоводна база МСС.

✓ Следва да се обърне специално внимание на критериите в новоприетия закон, спрямо които предприятията определят коя счетоводна база да прилагат. В самостоятелна глава четвърта „Приложима счетоводна база“ от закона са разписани счетоводните бази. Според нас това е важен момент, доколкото изборът на счетоводна база е ключов въпрос не само по отношение на приложимостта на счетоводните принципи, но и на оценъчни, данъчни и др. ефекти, които се пораждат за предприятието. Поради тези обстоятелства макар и кратко ще се разгледат отделни текстове от закона като се акцентира върху определени постановки. В новоприетия Закон за счетоводството се регламентират следните счетоводни бази<sup>13</sup>: първата – НСФОМСП/НСС, втората – МСС, приети за прилагане от предприятията в ЕС, третата – отнася се за предприятия в производство по ликвидация и несъстоятелност, които прилагат НСФОМСП 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност. Четвърта база, която не е обект на настоящото изследване поради спецификата си, се отнася за бюджетните предприятия, за които съществува регламент в закона в самостоятелно обособена част – Глава осма „Бюджетни предприятия“.

✓ Предприятията от обществен интерес прилагат МСС при изготвянето на финансовите си отчети.

✓ Микро-, малките, средните и големите предприятия прилагат НСФОМСП/НСС. Предвижда се възможността тази група предприятия да могат да прилагат МСС, но при условие, че не е извършвана промяна на счетоводната база.

✓ Нещо повече, остана да важи правилото от отменения закон, че когато дадено предприятие през един отчетен период е приложило МСС при представяне на ГФО, не може да се връща към НСФОМСП/НСС.

✓ Важно е да се отбележи също, че

законът въвежда изискването за предприятията, които съставят Консолидиран финансов отчет (КФО), да се прилага базата на Счетоводните стандарти, въз основа на които се съставя отчетът на консолидиращото предприятие. Тук очевидно в посочената хипотеза – ако предприятие в групата прилага като своя счетоводна база МСС, а предприятието – майка – НСФОМСП/НСС, то КФО следва да се изготви по реда на националните стандарти.

✓ Действащият от 1 януари 2016 год. закон определя единна база при изготвянето на междинните (по реда на СС 34 Междинно отчитане) и годишните (по реда на СС 1 Представяне на финансови отчети) финансови отчети. Междинното и годишното счетоводно приключване следва да се извършват по реда на една и съща група Счетоводни стандарти, т.е. или по НСФОМСП/НСС за двата вида отчета, или по МСС/МСФО – също за двата вида отчета.

✓ За предприятията в производство по ликвидация и несъстоятелност независимо от категорията, в която попадат, за база имат НСФОМСП/НСС, т.е. СС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност.

✓ Предприятията, които са юридически лица с нестопанска цел прилагат НСФОМСП/НСС.

✓ По реда на закона, еднократно се допуска преминаване от МСС към НСС, за което се разработи и е в сила от 1 януари 2016 г., НСС 42 Прилагане за първи път на НСС.

При извършване на съпоставителен анализ между принципите в отменения и в новоприетия закон първата отлика се открива в мястото в Закона за счетоводството, където се посочват счетоводните принципи. В отменения Закон за счетоводството, принципите бяха регламентирани в чл. 4, Глава I. „Общи разпоредби“. **В новоприетия Закон за счетоводството счетоводните принципи са дефинирани в Глава трета „Финансови отчети“**, раздел I „Общи изисквания към финансовите отчети“, чл. 26. В посочения текст от новоприетия закон е записано: „Позициите, които се представят във финансовите отчети, се признават и оценяват в съответствие със следните принципи: ...“ По повод на счетоводните принципи в „Мотивите“ към проекта на новия Закон за счетоводството е записано: „Прецизирани са разпоредбите,

<sup>13</sup> Виж чл. 34-36 от новоприетия Закон за счетоводството



отнасящи се до общите принципи за водене на счетоводството. Процесът по хармонизиране на счетоводството в световен мащаб е насочен към унифициране на приложимите в практиката счетоводни принципи. В Проекта са включени всички принципи съгласно изискванията на счетоводната директива<sup>14</sup>, като формулировката на принципите съответства на тази в МСС, приети за прилагане от ЕС с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. за прилагането на МСС.“ Това се явява още един аргумент за втория разрез на анализа, който ще се направи по-нататък в изложението, а именно счетоводните принципи в новоприетия Закон за счетоводството и тези в МСС.

Втората разлика между принципите в двата съпоставими закона може да се открие в начина на тяхното представяне. В отменения Закон за счетоводството в чл. 4 беше записано: „Счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят в съответствие с изискванията на този закон при съобразяването със следните счетоводни принципи: ...“. **В новоприетия закон, счетоводните**

**принципи са пряко съотнесени към финансовите отчети, т.е. към периодичното счетоводно отчитане,** и са разписани, както бе посочено в Глава трета „Финансови отчети“. Това обстоятелство е съвсем обяснимо, защото регламентиранияте в новия Закон за счетоводството принципи са в паралел с принципите от МСС, приети за прилагане от страните членки на ЕС. Както вече беше подчертано, групата МСС са насочени към периодичното отчитане на големи икономически групи и предприятия и изготвяне на консолидирани Финансови отчети.

За нуждите на анализа с цел доказване степента на приемственост ще се направи **съпоставяне на счетоводните принципи като наименования и в съдържателно отношение** в отменения и в новоприетия Закон за счетоводството, с цел да се открие степента на приемственост и да се направи опит да се разкрият мотивите за промяната.

Табл. № 1<sup>15</sup>

Счетоводен принцип	Отменен Закон за счетоводството	Новоприет Закон за счетоводството	Забележка/ Коментар
<b>1. Текущо начисляване</b>	Приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства или техните еквиваленти и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.	<i>Принцип на начисляване (виж т. 9 от таблицата)</i>	<b>Търси се съответствие със счетоводния принцип начисляване в новоприетия Закон за счетоводството.</b>

<sup>14</sup> Виж чл. 34-36 от новоприетия Закон за счетоводството

<sup>15</sup> С наклонен курсив са отбелязани промените, които са установени при прочита на счетоводните принципи в новоприетия и в отменения закон, с което се цели улесняване на тяхното възприемане за целите на съпоставителния анализ.



<p><b>2. Действащо предприятие</b></p>	<p>Приема се, че предприятието е действащо и ще остане такова в предвидимо бъдеще; предприятието няма нито намерение, нито необходимост да ликвидира или значително да намали обема на своята дейност — <i>в противен случай при изготвянето на финансовите отчети следва да се приложи ликвидационна или друга подобна счетоводна база</i></p>	<p>1. Действащо предприятие. Приема се, че предприятието е действащо и ще остане такова в предвидимо бъдеще; <i>приема се, че</i> предприятието няма нито намерение, нито необходимост да ликвидира или значително да намали обема на своята дейност.</p>	<p><b>На лице е съответствие в наименованието, а в съдържателно отношение има две изменения.</b> В новоприетия Закон за счетоводството принципът е под номер 1, докато в отменения закон е под номер 2. Следва да се направи бележката, че в новия закон:</p> <p>1. Въведен е изразът „приема се“.</p> <p>2. Отпада текстът за обратната хипотеза, което се подразбира от текстовете в глава V Приложима счетоводна база в закона (чл. 35 (1)).</p> <p>И двете изменения не променят по същество смисъла на счетоводния принцип „действащо предприятие“.</p>
<p><b>3. Предпазливост</b></p>	<p>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>3. Предпазливост</p>	<p><b>Пълно съответствие.</b> В двата съпоставяни закона принципът е поставен под номер 3. В съдържателно отношение е налице пълно съответствие в текстовете на двата закона. Няма промяна.</p>
<p><b>4. Съпоставимост между приходите и разходите</b></p>	<p>Разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност, да се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите да се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване.</p>	<p>- !</p>	<p>В новоприетия Закон за счетоводството <b>няма</b> такъв <b>съпоставим</b> счетоводен принцип.</p>



<b>5. Предимство на съдържанието пред формата</b>	Сделките и събитията се отразяват счетоводно <i>съобразно</i> тяхното <i>икономическо</i> съдържание, същност и <i>финансова</i> реалност, а не според правната им форма.	8. Предимство на съдържанието пред формата- Сделките и събитията се отразяват счетоводно <i>в съответствие</i> с тяхното съдържание, същност и <i>икономическа</i> реалност, <i>а не формално</i> според правната им форма.	<b>Налице е съответствие в наименованието на принципа, както и в неговото смислово съдържание.</b> В новоприетия закон, принципът е под номер 8. Следва да се отбележи промяната в някои думи в определението: - Думата „съобразно“ е заменена с думата „в съответствие“; - Словосъчетанието „финансова реалност“ е заменено с по-широкото понятие „икономическа реалност“; - Добавена е думата „формално“, което подсилва ролята и значимостта на принципа. И трите посочени изменения в текста не променят философията на принципа „предимство на съдържанието пред формата“, а поскоро прецизират текста.
<b>6. Запазване при възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период</b>	Постигане на съпоставимост на счетоводните данни и показатели през различните отчетни периоди.	<i>Последователност на представянето на сравнителна информация (виж т. 8 от таблицата)</i>	<b>Търси се съответствие</b> с принципа под номер 2: „Последователност на представянето и сравнителна информация“ в новоприетия Закон за счетоводството.
<b>7. Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс</b>	Всеки отчетен период се третира сам за себе си независимо от обективната му връзка с предходния и със следващия отчетен период, като данните на финансовия отчет в	5. Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс - Всеки отчетен период се третира <i>счетоводно</i>	<b>Съществува съответствие в наименованието на принципа, добавена е една дума при неговото изясняване</b> в текстовете на новия



	началото на текущия отчетен период трябва да съвпадат с данните в края на предходния отчетен период.	сам за себе си независимо от обективната му връзка с предходния и със следващия отчетен период, като данните на финансовия отчет в началото на текущия отчетен период трябва да съвпадат с данните в края на предходния отчетен период.	закон, където принципът е поставен под номер 5. Следва да се отбележи, че в новоприетия закон е добавена думата „счетоводно“, което по същество не променя смисъла на принципа, т.к. посочените в закона принципи са еманация на разбирането за тяхното приложение именно при създаването на счетоводна информация.
<b>8. Последователност на представянето и сравнителна информация</b>	<i>Запазване при възможност счетоводната политика</i>	2. Представянето и класифицирането на статиите във финансовите отчети, счетоводните политики и методите на оценяване се запазват и прилагат последователно и през следващите отчетни периоди с цел постигане на сравнимост на счетоводните данни и показатели на финансовите отчети.	<b>Нов регламент. Търси се съответствие</b> с формулирания принцип в отменения закон - <i>запазване при възможност на счетоводната политика</i> но в по-широк смисъл. Принципът е поставен под № 2 в новоприетия Закон за счетоводството.
<b>9. Начисляване</b>	<i>Текущо начисляване</i>	4. Предприятието изготвя финансовите си отчети с изключение на отчетите, свързани с паричните потоци, на базата на принципа на начисляването: ефектите от сделки и други събития се признават в момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства	<b>Нов регламент. Търси се съответствие</b> с принципа <i>текущо начисляване</i> Принципът е поставен под № 4 в новоприетия Закон за счетоводството.



		или техните еквиваленти и се включват във финансовите отчети за периода, за който се отнасят.	
<b>10. Съществена</b>	-	6. Предприятието представя поотделно всяка съществена група статии с подобен характер; обединяване на суми по статии с подобен характер се допуска, когато сумите са несъществени или обединяването е направено с цел постигане на по-голяма яснота; сумата по статията е съществена, ако пропуските и неточното представяне на позицията биха могли да повлияят върху икономическите решения на ползвателите, взети въз основа на финансовите отчети, или биха довели до нарушаване на изискването за вярно и честно представяне на имущественото и финансовото състояние, финансовите резултати от дейността, промените в паричните потоци и в собствения капитал.	<b>Нов регламент.</b> Принципът е поставен под номер 6 в новоприетия Закон за счетоводството.
<b>11. Компенсирани</b>	-	7. Предприятието не извършва прихващания между активи и пасиви или приходи и разходи и отчита поотделно както активи и пасиви, така и приходи и разходи.	<b>Нов регламент.</b> Принципът е поставен под № 7 в новоприетия закон.



<p><b>12. 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</b></p>	<p>-</p>	<p>9. 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.</p>	<p><b>Нов регламент.</b> Принципът е поставен под номер 9 в новоприетия закон.</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------

От тук се очертава следваща, третата разлика, а именно - **последователността на подкреждане** на счетоводните принципи в двата съпоставими закона.

Най-съществен за целите на настоящото изследване е съпоставителният анализ, разкриващ същността и смисъла, **философията на отделните счетоводни принципи**. С оглед на това счетоводните принципи ще се поставят в четири групи:

- принципи с продължаващо действие в относително непроменен вид, т.е. запазено е наименованието на принципа, а в съдържателно отношение са направени отделни изменения в текста, което не променя по същество техния смисъл;

- принципи с приложимост с изменения в наименованието и в съдържателно отношение, но запазени като логика;

- новоприети счетоводни принципи;

- отменени счетоводни принципи.

Първата група счетоводни принципи включва такива, които са действали в отменения Закон за счетоводството и продължават със запазени наименования и в почти непроменен в съдържателно отношение вид (характер) да се прилагат и съобразно новоприетия закон. Към тази група се отнасят счетоводните принципи:

- действащо предприятие;

- предпазливост;

- независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс;

- предимство на съдържанието пред формата.

Към втората група счетоводни принципи се причисляват онези от тях, които са претърпели изменения в новоприетия Закон за счетоводството, но се открива приемственост и развитие спрямо текстовете в отменения закон. В тази група, ако принципите се представят в последователност – регламентирани в новоприетия спрямо отменения Закон за счетоводството, биха могли да се отнесат:

- последователност на представянето и сравнителна информация/ запазване при възможност на счетоводната политика;

- начисляване/ текущо начисляване.

Третата група счетоводни принципи, регламентирани с новия закон, са напълно нови, съпоставени със счетоводните принципи в отменения Закон за счетоводството. Към тях се причисляват:

- същественост;

- компенсиране;

- 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.

В четвъртата група счетоводни принципи попада само един, който е отменен и няма аналог в новоприетия Закон за счетоводството. Това е счетоводният принцип съпоставимост между приходите и разходите.

Заслужава да се отбележи, че запазването на счетоводните принципи от първата оформила се при съпоставителния анализ група произтича от значението им за изготвянето на Финансовия отчет с общо предназначение на предприятията и съответно, мястото им в новия Закон за счетоводството, именно в частта Финансови отчети (ФО). Счетоводните принципи действащо предприятие, предпазливост, независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс, предимство на съдържанието пред формата са приложими при изготвянето на ФО с общо предназначение от предприятията, което налага необходимостта от тяхното съществуване и респ. регламентиране и в новоприетия Закон за счетоводството. Доколкото те са познати като същност и практическо проявление, може да се подчертае само, че в новоприетия закон принципите са поставени в аспект на изготвянето на ФО на предприятието.

Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс е заложен и в новоприетия Закон за счетоводството, с което се предопределя перспективният подход за отразяване на корекции в счетоводната политика и изправяне на грешки от предходен отчетен период. Наличието на изискване за стойностна връзка между начален и краен баланс в Закона за счетоводството не отменя разпоредбите на приложимите Счетоводни стандарти (НСФОМСП/НСС и МСС/МСФО) относно това, как се отразява корекция на грешка и/или промяна в счетоводната политика, както и промяна в приблизителната оценка. Групата МСС/МСФО са с фокус изготвяне на консолидирани финансови отчети, и то по презумпция на икономически групи или големи предприятия. Това в известна степен предопределя и наличието на разлики в подхода по конкретни обекти на отчитане, заложен в МСС/МСФО и в НСФОМСП/НСС. При разглеждането на счетоводните принципи,

колкото и те да са насочени към периодичното счетоводно отчитане, не може да се избегне от логиката, че текущото счетоводно отчитане се подчинява на изискванията за периодично създаваната и представяна в съставните части на ГФО счетоводна информация. Ето защо следва да се посочи, че счетоводните принципи, дори и да не са директно насочени към текущото счетоводно отчитане, са съотносими към организацията на счетоводството през текущия отчетен период, доколкото трябва да се осигури безпроблемното преобразуване на текущо създаваната в периодична счетоводна информация.

Принципът действащо предприятие няма формално значение. От това, дали предприятието се определя като действащо, или не, зависи и изборът на приложимата счетоводна база. Определянето на предприятието като действащо дава сигурност, че то ще има и следващ ФО.

Две са позициите във втората група, която се отличава с модифициране на съществуващите в отменения Закон за счетоводството принципи. В новоприетия закон това са принципите начисляване и последователност на представянето и сравнителна информация. Логично възниква въпросът – какви са новите моменти в така дефинираните счетоводни принципи.

При принципа начисляване в сравнение с принципа текущо начисляване е добавен текст, който насочва прилагането му от предприятията при изготвянето на отделните съставни части на финансовите отчети с изключение на тези, свързани с паричните потоци. Тук става дума за „ефектите от сделки и други събития“, а в текста на отменения закон е записано „за приходи и разходи“. И още нещо, принципът начисляване е приложим и полезен, важен е по отношение на изготвянето на Отчета за паричните потоци, който има за цел да покаже откъде се генерират парични средства в предприятието и къде отиват те през докладвания период. Принципът начисляване е абстракция, което често води до неговото неразбиране не толкова от страна на съставителите на счетоводна информация, колкото от собствениците на бизнеса. Приложението му може да доведе до ситуация, в която предприятието е реализирало положителен финансов резултат от дадена



операция или от цялостната си дейност, но заедно с това да няма достатъчно парични наличности и еквиваленти.

Счетоводният принцип последователност на представянето и сравнителна информация би могъл да се разглежда в паралел с принципа запазване при възможност на счетоводната политика от предходния отчетен период от отменения закон. В новоприетия счетоводен принцип насочеността е към „представянето и класификацията на статиите във финансовите отчети, счетоводните политики и методите за оценяване“, докато в съпоставимия принцип в отменения закон става дума за обобщаващото понятие - счетоводна политика. Счетоводният принцип за последователно прилагане на Счетоводната политика и методите за оценка има своето място и при текущото организиране на счетоводното отчитане в предприятието, за което биха могли да се открият примери спрямо всеки отчетен обект, безспорно и при периодичното оценяване – в частта за последващи оценки. Прилагането на принципа е свързано с постигане на съпоставимост на получаваната периодична счетоводна информация, използвана от различни ползватели съобразно индивидуалните им потребности.

В групата на новоприетите счетоводни принципи попадат три, а именно: същественост; компенсиране; оценяване на позициите, които са признати във финансовите отчети. Би могло да се посочи, че първите два са заимствани от приложимите МСС/МСФО, а последният - от типичните континентални разбирания за първоначално оценяване на отчетните обекти. Принципите същественост и компенсиране пряко се отнасят до изготвянето на финансовите отчети от предприятията. Принципът за първоначално признаване по историческата цена – цена на придобиване (покупна) или себестойност е проявление на типично континенталното разбиране, което не приема безусловно характерната за философията на МСС справедлива оценка<sup>16</sup>. Текстът в

<sup>16</sup> Следва да се имат предвид съществуващите ограничени случаи, при които справедливата цена намира приложение по смисъла на Счетоводната директива 2013/34/ЕС. Темата за справедливата оценка е често дискутирана в счетоводната теория и практика, за което свидетелстват редица публикации на автори в областта, посветени и разглеждащи нейното прилагане у нас.

новоприетия закон предоставя възможност за прилагане на друг метод за оценка, когато това се изисква по реда на приложимите Счетоводни стандарти. Към момента в групата на НСФОМСП/НСС има стандарти, които предполагат прилагането на справедливата цена. Такива например са СС 40 Инвестиционни имоти и СС 41 Земеделие. В проекта на закона липсваше частта, която позволява прилагане на справедливата цена. Включването на този текст в приетия вече и публикуван в Държавен вестник нов Закон за счетоводството е необходимо да се подчертае, че ще допринесе за преодоляване на едно евентуално противоречие между разпоредбите от закона и от приложимите национални Счетоводни стандарти. Очаква се следваща стъпка за промяна в НСФОМСП. Още едно свидетелство в тази посока е, че в действащия закон не става дума за НСФОМСП, а се използва понятието Национални счетоводни стандарти (НСС). Чисто формално следва най-напред да се изчисти терминологичното различие<sup>17</sup> и в логическа последователност да се извърши промяна в съдържателно отношение в националните Счетоводни стандарти.

В последната, условно оформена четвърта група счетоводни принципи, попада само този за съпоставимост между приходите и разходите, който не е регламентиран, т.е. липсва в новоприетия Закон за счетоводството. Заедно с това в § 2 от ПМС № 394/30.12.2015 г., което влиза в сила от 1 януари 2016 год, е записано, че „Разходите се признават в отчета за приходите и разходите, когато има пряка връзка между извършените разходи и получените приходи, тоест при спазване на изискването за съпоставимост на разходите и приходите и едновременното или комбинираното им признаване, когато тези приходи и разходи са резултат от едни и същи сделки или други събития. Например разходите, формиращи себестойността на произведените стоки, се признават едновременно с прихода, получен от продажбата на тези стоки.“ Заслужава да се отбележи, че както в текстовете на МСС, така и в Счетоводна директива 2013/34/ЕС, на база на която е приет действащия Закон за счетоводството, се допуска възможността

<sup>17</sup> Виж ПМС 394/30.12.2015.



отчетната година да не съвпада с календарната. Като пример в това отношение би могло да се посочи, че в Португалия, Испания, Франция, Германия предприятията могат да определят финансовата си година, а у нас тя ще продължи да съвпада с календарната<sup>18</sup>.

### Съпоставителен анализ на счетоводните принципи в новоприетия Закон за счетоводството и приетите за прилагане от Европейския съюз Международни счетоводни стандарти

При паралелното разглеждане на Счетоводната директива 2013/34/ЕС и новоприетия Закон за счетоводството се откроява въпросът за йерархията и кръга от теми, решавани в нормативните документи – Закон и Директива. Безспорно за страната ни Законът е от по-високо йерархично ниво и обхваща по-широк кръг от въпроси, по които се дава правен регламент, докато Директивата има

за своя основна насока – Годишните финансови отчети, Консолидираните финансови отчети и свързаните с тях доклади за някои видове предприятия. По законодателен път са регламентирани счетоводните принципи, които са заложи в Счетоводна директива 2013/34/ЕС. Същевременно наличието на две приложими счетоводни бази в България (НСС и МСС, приети за приложение в ЕС) създава предпоставки за различия между това, което регламентира Законът за предприятията, прилагащи НСС, и изискванията на МСС, приети за прилагане в ЕС. Това произтича от обстоятелство, че НСФОМСП/НСС се приемат от Министерски съвет на Република България, т.е. от изпълнителната власт на национално ниво, а МСС се разработват и приемат от Съвета по Международни счетоводни стандарти, т.е. от неправителствена организация на наднационално ниво, с всички следващи от това обстоятелства.

Табл. 2<sup>19</sup>

Счетоводен принцип	Регламент в новоприетия Закон за счетоводството (чл. 26, ал. 1)	Регламент в МСС 1 Представяне на финансови отчети	Бележки
<b>Честно представяне и съответствие с МСФО</b>	-	Честно представяне и съответствие с МСФО (МСС 1, § 15-24)	Принципът е израз на англо-саксонското разбиране, и не е намерил място като принцип в новоприетия у нас Закон за счетоводството.

<sup>18</sup> Виж § 1, т. 14 от Допълнителните разпоредби към новоприетия Закон за счетоводството.

<sup>19</sup> В табл. 1 от изложението счетоводните принципи са вписани според тяхното наименование и съдържание. За да се избегне допускане на повторение, считаме за удачно в табл. 2 счетоводните принципи да са представени само с техните наименования, като на съответния ред е посочено и мястото на конкретния текст от МСС/МСФО. Нека само да отбележим, че при разкриване на съдържанието на счетоводните принципи, разписани в МСС/МСФО, е включена по-подробна информация, спрямо тази от текстовете на закона.



<b>Действащо предприятие</b>	Действащо предприятие	Действащо предприятие (МСС 1, § 25-26)	Принципът е регламентиран и в двата съпоставими документа. Основен принцип при съставянето на ГФО на предприятието, гарантиращ, че то ще продължи дейността си и ще изготвя следващ Финансов отчет.
<b>Счетоводен принцип на начисляването</b>	Начисляване	Счетоводен принцип на начисляването (МСС 1, § 27-28)	Принципът е уреден в двата съпоставими документа, и има пряко отношение към начина на представяне на информацията във ФО на предприятието.
<b>Същественост и обобщаване</b>	Същественост	Същественост и обобщаване (МСС 1, § 29-31)	Принципът е регламентиран в двата съпоставими документа. Налице е разлика в наименованието му. Отнася се пряко към представянето на информацията във ФО в предприятието.
<b>Компенсиране</b>	Компенсиране	Компенсиране (МСС 1, § 32-35)	Принципът се съдържа в двата съпоставими документа. Принципът е пряко съотносим към изготвянето на ФО в предприятието.



<b>Честота на отчитане</b>	-	Честота на отчитане (МСС 1, § 36-37)	<i>Принципът е регламентиран само в МСС. На базата на този принцип в МСС се изисква изготвянето на ФО най-малко веднъж годишно, както е в новоприетия закон, но паралелно с това се дава възможност отчетният период за предприятията да бъде например от 52 седмици. Според приложимия Закон за счетоводство, който е в сила от началото на 2016 година, у нас такава възможност не е допустима. Счетоводната директива 2013/34/ЕС също предвижда възможността отчетният период да е различен от календарната година, но понастоящем, това не е имплементирано в националното ни счетоводно законодателство.</i>
<b>Сравнителна информация</b>	Последователност на представянето и сравнителна информация	Сравнителна информация (МСС 1, § 38-44)	<i>Принципът е регламентиран в двата съпоставими документа. В закона принципът обхваща два поотделно разписани принципа от стандарта – последователност на представянето и сравнителна информация.</i>



<p>– <b>ΠΙ ΕΑΩ, ΞΕΙ ΟΩΩ</b> <b>на представянето</b></p>	<p><i>Последователност на представянето и сравнителна информация</i></p>	<p>Последователно ст на представянето (МСС 1, § 45-46)</p>	<p>Принципът е разписан в двата съпоставими документа. В Закона е наименован <i>последователност на представянето и сравнителна информация</i>, докато в МСС са посочени по отделно двата принципа. Принципът е изключително ориентиран към периодичното счетоводно отчитане и изготвянето на ФО, чието съблюдаване е свързано с качеството на информацията, и в частност възможността за съпоставителен анализ на тази база.</p>
<p><b>Предпазливост</b></p>	<p>Предпазливост</p>	<p>-</p>	<p>Принципът е <i>регламентиран</i> в Закона за счетоводството. Приложението му е свързано с оценка на предполагаеми рискове и очаквани загуби при представяне на информацията в отчета на предприятието. В Концептуалната рамка за финансово отчитане към МСФО, в частта <i>Фундаментални качествени характеристики</i> е заложена предпазливостта. Съблюдаването на предпазливостта е разписано и в МСС 34 Междинно финансово отчитане, МСС 38 Нематериални активи, МСФО 4 Застрахователни договори.</p>



<b>Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс</b>	Независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс	-	Принципът е уреден <i>само в закона.</i>
<b>Предимство на съдържанието пред формата</b>	Предимство на съдържанието пред формата	-	Принципът е <i>регламентиран само в закона.</i> В Концептуалната рамка за финансово отчитане, в частта <i>Фундаментални качествени характеристики</i> на МСФО е разписана – предимство на съдържанието пред формата.
<b>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</b>	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.	-	Принципът е <i>регламентиран само в текстовете на закона.</i> Европейското законодателство се отличава с по-консервативния подход към прилагането на справедливата цена, чието приложение е широко застъпено в МСС.

Направеният паралел между счетоводните принципи, които са уредени в новоприетия Закон за счетоводството и в МСС, приети за прилагане в ЕС, позволява да се посочат следните няколко обобщения и изводи.

Няма пълно съответствие между счетоводните принципи в двата съпоставими документа. Повече, девет на брой, са принципите в закона, а в МСФО са осем, което изисква да се установи и посочи къде точно са разликите. Съществува различие и по отношение на последователността при тяхното подредяване в съпоставимите текстове.

Приложеният сравнителен и аналитичен подход дава възможност да се формират следните групи счетоводни принципи:

- счетоводни принципи, които са регламентирани в двата съпоставими източника (новоприетия Закон за счетоводството и МСС 1 Представяне на финансови отчети);

- счетоводни принципи, които са дефинирани в Закона за счетоводството, а не присъстват в МСС 1 Представяне на финансови отчети;

- счетоводни принципи, които са разписани в МСС 1 Представяне на финансови



отчети, а липсват в Закона за счетоводството.

Към първата група се отнасят най-много на брой принципи. Следва да се посочи, че това е напълно логично, защото още на етап изготвяне на мотиви за приемане на нов Закон за счетоводство, е подчертан стремежът към унифициране на приложимите в практиката счетоводни принципи. Като се спази последователността за представяне – регламент в закона/ текст в МСС 1 Представяне на финансови отчети, към тази група се причисляват счетоводните принципи: действащо предприятие; начисляване/счетоводен принцип на начисляването; последователност на представянето и сравнителна информация/ съпоставими в МСС са двата принципа – последователност на представянето, и втория – сравнителна информация; същественост/ същественост и обобщаване; компенсирание. Както е подчертано и в графата за бележки в табл. 2, всички принципи от групата са съотносими към изготвянето и представянето на информацията във ФО с общо предназначение на предприятията. Този факт е обясним от гледна точка на две обстоятелства. От една страна, регламентът на принципите в Закона се съдържа именно в частта „Финансови отчети“. От друга – МСС и тяхното продължение МСФО са приоритетно ориентирани към периодичното счетоводно отчитане, т.е. отново към ФО. Или и в двата нормативни документа посочените принципи са съотносими към регламента за Финансовия отчет, който предприятията задължително изготвят на база счетоводни принципи.

Във втората група се причисляват счетоводните принципи, регламентирани само в закона: предпазливост; независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс; предимство на съдържанието пред формата и оценяване на позициите, които са признати във финансовите отчети. За изброените счетоводни принципи е видно, че отразяват по-скоро концепциите на Европейско-континенталната школа и от тук са намерили отражение в чл. 6 „Общи принципи за финансово отчитане“ на Счетоводна директива 2013/34/ЕС, и респ. в новоприетия Закон за счетоводството. Ето защо може да се приеме, че те са регламентирани в Закона като принципи, а отсъстват като такива в текстове в МСС 1

Представяне на финансови отчети. С характер на фундаментални качествени характеристики в Концептуалната рамка на МСФО са посочени предпазливост и предимство на съдържанието пред формата.

Към третата условно оформила се група се отнасят счетоводните принципи, които са регламентирани само в МСС: честно представяне и съответствие с МСФО и честота на отчитане. И съвсем разбираемо е, че първият изведен в тази група счетоводен принцип присъства само в текстовете на МСС, тъй като той пряко обвързва изискването за неговото съблюдаване от страна на предприятията, прилагащи като своя счетоводна база групата МСФО. Няма как този принцип да е разписан по същия начин в Закона за счетоводството, което произтича от наличието на втората счетоводна база у нас, а именно – НСФОМСП/НСС. Счетоводният принцип честота на отчитане е свързан с изискването за представяне на пълен комплект финансови отчети, най-малко веднъж годишно. При наличие на предпоставки за различен от посочения период, те следва да бъдат оповестени по надлежен ред. Интересна тук е и възможността, която се дава на предприятията да се отчитат веднъж на 52 седмици, т.е. отчетният период може да не съвпада с календарната година, което у нас на този етап не е регламентирано. Това обстоятелство може да се приеме като аргумент, разглежданият счетоводен принцип да не е уреден законово у нас, към момента.

Безспорно правното регламентиране на счетоводството цели получаването на вярно и честно представяне на информацията за дейността на предприятието. Това е една англосаксонска концепция, която се открива в текстовете на МСС и е предназначена да защити в максимална степен интересите на различните ползватели на периодично представяната счетоводна информация в ГФО с общо предназначение на предприятието. Постигането на изискването за вярност и честност в счетоводството в редица случаи е свързано с допускане на отклонения от установената правна форма, т.е. от чистото прилагане на възприетите правила, поради което е съпътствано с разсъждаване за възникнала ситуация, и ако е необходимо – отклоняване от тези правила, или в случая - даване на приоритетност на един от няколко счетоводни



принципа. Пример в този аспект е приложението на справедливата цена като счетоводна оценка. Справедливата цена е функция на активен пазар, какъвто у нас няма за всички отчетни обекти, а в същото време, по реда на приложимите Счетоводни стандарти спрямо конкретни обекти съществува изискването за нейното прилагане.

Важно е разбирането за значимостта на счетоводните принципи при изготвянето и представянето на информацията в съставните части на ГФО-ти, които са „единствената видима част от процеса на текущото счетоводство и от годишното счетоводно приключване“<sup>20</sup> за широката публика. Именно посредством информацията, представена в ГФО, предприятията дават легитимиран израз на бизнеса си, което безспорно и безусловно предполага регламентирането на тази отчетност, в т.ч. на принципите, на които стъпват ГФО с общо предназначение. Важно е да се подчертае и да се обърне внимание на обстоятелството, че счетоводните принципи, регламентиращи в новоприетия Закон за счетоводството, следва да се прилагат задължително от предприятията, които са избрали за своя счетоводна база НСФОМСП/НСС. За предприятията, които имат за своя счетоводна база МСС, в новоприетия Закон за счетоводството се допуска възможността същите да прилагат счетоводните принципи, регламентиращи именно в МСС.

### Обобщения изводи

В обобщение на поставените за разглеждане и дискусия въпроси и с оглед определената в началото авторова теза следва да се подчертае, че с измененията в частта за счетоводните принципи в новоприетия закон всъщност все повече се разкрива стремежът на ЕС за уеднаквяване при прилагането им в световен мащаб. Към момента не е постигнато пълно съответствие. Това обстоятелство произтича от характеристиките на двете счетоводни школи – Европейско-континенталната и Англосаксонската и културно-историческите различия в отделните държави. Би могло да се изведе също, че счетоводните принципи в новоприетия Закон за

счетоводството са включени в частта за Финансовия отчет, което предопределя и техния състав и изключителна насоченост именно към периодичното счетоводно отчитане.

С голямо значение също е и фактът, че промяната в счетоводните принципи в сега действащия Закон за счетоводството е повлияна от Европейското законодателство, което съхранява в себе си устойчивите континентални счетоводни разбирания и предпазливо приема принципите на Англо-саксонския счетоводен модел. При разглеждането на счетоводните принципи в европейското, и в частност в националното ни право, понастоящем се потвърждава правилото, че „Традицията е трудно преодолима“<sup>21</sup>. И в допълнение - в европейското законодателство съществува тясна връзка между търговско-правните и счетоводно-правните принципи. „Защо това е така, е въпрос на историческо развитие на отделните държави, поради което споровете за това, кое е по-правилно, са безсмислени.“<sup>22</sup> Заедно с това определено е разбираем стремежът за унифициране на счетоводните принципи, което е свързано с потребността от получаване на ясна, вярна и честна, съпоставима, общоразбираема счетоводна информация за дейността на предприятията в глобален мащаб. Качеството на счетоводната информация е и ключов фактор за успешното развитие на бизнес единиците в една силно конкурентна глобална среда.

За нас би представлявал интерес да се наблюдава и анализира ефектът от прилагането на счетоводните принципи, регламентиращи в новоприетия Закон за счетоводството, за да се проследи в дългосрочен план степента на приемственост, еволюцията в националното ни счетоводно законодателство, което понастоящем е силно повлияно от Европейското законодателство, както и открояване на потенциални затруднения при тяхното прилагане, за което ще са необходими още много теоретични и емпирични изследвания.

<sup>20</sup> Свраков, А. Материали от проведения семинар на 25-26.11.2015 г. в гр. Варна.

<sup>21</sup> Свраков, А., стр. 30 от цит. източник.

<sup>22</sup> Пак там, стр. 15.



**Използвана литература:**

1. Brezova, B., Novata schetovodna direktiva za individualnite I konsolidiranite finansovi otcheti, sp. Schetovodna politika, br. 7-8/2013.

2. Brezova, B., Schetovodstvoto v usloviyata na prilagane na MSFO v Bulgaria, sp. Schetovodna politika, br. 3-4/2013.

3. Diskusiya, Kak da se razviva normativnata uredba na schetovodstvoto v Bulgaria, sp. Schetovodna politika, br. 3-4/2013.

4. Evlogiev, E., Etatizatshiya ili korporatizatshiya v schetovodstvoto, sp. Naruchnik na ikonomista, br. 10/2015.

5. Mezhdunaroden schetovoden standart za malki i sredni predpriyatia. Copyright 2012 IFRS Foundation.

6. Mezhdunarodni standarti za finansovo otchitane, izdadeni kum 1 Yanuari 2012. Copyright 2012 IFRS Foundation.

7. MSS, prieti za prilagane ot ES.

8. Motivi kum proekta na Zakon za schetovodstvoto. Izpolzvana e ofitshialnata elektronna stranitsha na Ministerski suvet na Republika Bulgaria.

9. Natshionalen schetovoden standart 42 Prilagane za purvi put na Natshionalnite schetovodni standarti, prieti s PMS N 394/30.12.2015., obn. DV br. 3/12.01.2016.

10. Nikolov, M., Svrakov, A., Filipov, V., Predostaveni materiali ot seminar na tema "Godishno schetovodno i danuchno priklyuchvane 2015. Ochakvani promeni v zakonodatelstvoto prez 2016. 25-26 Noemvri, Varna 2015.

11. Proekt na nov Zakon za schetovodstvoto. Izpolzvana e ofitshialnata elektronna stranitsha na Narodnoto subranie na Republika Bulgaria.

12. Svrakov, A., Zapazvane na traditshiite. Evropeyskiyat otgovor na stremezha na Suveta po Mezhdunarodni schetovodni standarti (edin razlichen pogled), sp. Schetovodna politika, br. 5-6/2014.

13. Zakon za schetovodstvoto, obn. DV br. 98/16 Noemvry 2001, v sila ot 1 Yanuari 2002.

14. Zakon za schetovodstvoto, obn. DV br. 95/8 Dekemvri 2015, v sila ot 1 Yanuari 2016.