

Концептуални основи на счетоводната теория — счетоводни правила

Снежана Башева*

Резюме: Към настоящия момент, независимо че понятието счетоводен принцип се е наложило в счетоводната теория и практика, все още съществува съмнението относно същността на счетоводните правила, в това число кое налага тяхното въвеждане и използване. Актуалността на проблема е обусловена и от факта, че обикновено в счетоводната теория се заобикаля или се избягва изясняването на тяхната същност, а директно се преминава към изброяване на видовете счетоводни принципи. В тази статия се прави опит да се даде отговор на въпроса – какво представляват счетоводните правила, защо се появяват, как се представят и какво засягат.

Ключови думи: счетоводни правила, счетоводни принципи, счетоводни концепции, счетоводни конвенции.

JEL: M41.

Въведение

В исторически план Лука Пачиоли първи в своята книга „Трактат за счетоводните сметки и записи“ споменава прилагането на правила при водене на счетоводните книги и счетоводните сметки.

* Снежана Башева, г.е.с., е доктор, професор в катедра „Счетоводство и анализ“ на УНСС.

Правилата се разглеждат от него като средство и необходимост за постигане на порядък. Пачиоли (2009) определя пет правила прилагани и до днес, а именно: *единен паричен измерител; правило за историческата цена; принцип на двойственост; отчетен период и пълнота на отразяване на стопанските факти*. Независимо че Пачиоли не прави разлика между правила и технология на отчетния процес, това е първият опит за дефиниране, на онези допускания, които биха съдействали за реализирането на целите на счетоводството, а именно – да обяснява икономическата природа и промените в стопанските процеси. Но най-голямото достойнство на неговия труд си остава изясняването на същността и значението на двойното записване.

1. Същност, роля и причини за възникване на счетоводните правила

Създадената чрез счетоводството информация се отнася за определено предприятие и е уместна за нуждите на определени потребители. Доколкото чрез счетоводството не се извършва само регистрация на стопански операции, но и създаване на информация за търсене на закономерности, на причинно-следствени връзки, то е ограничено от определени правила.

Правилата определят начина за признаване, оценяване и представяне на отчетните обекти във финансовите отчети. Те засягат както текущото счетоводно отчитане, чрез което се създава хронологична и систематична информация за протеклите стопански операции и тяхното влияние върху състоянието на отчетните обекти, така и процеса на съставяне и представяне на информацията във финансовите отчети. В този смисъл може да се каже, че прилагането на определени правила не се ограничава само до получаването на система от обобщаващи показатели, чийто носител е годишният финансов отчет, а правилата се прилагат на всеки един етап от отчетния процес. Англо-саксонската счетоводна теория не дефинира понятието отчетен процес, а отчитане (reporting), което се свързва само с представяне на информацията във финансовите отчети, поради което се създава впечатление, че правилата са приложими само и единствено до представянето на информацията в отчетите. Анализването на същността на приложимите правила в счетоводството опровергава това схващане (Башева, 2010). От друга страна, тези правила не могат да не важат и за текущото счетоводно отчитане, тъй като в обратен случай няма да се постигне съответствие с финансовия отчет, доколкото текущото отчитане предхожда неговото съставяне.

Счетоводните правила имат многоаспектна роля и проявление. От една страна, посредством тях се постига съпоставимост на счетоводната информация между отделните отчетни периоди и се осъществява комуникация на тази информация от счетоводството към нейните потребители. От друга страна, правилата ограничават управленците да упражняват техните собствени предпочитания. Чрез тях се ограничава свободният избор между алтернативните начини на създаване и представяне на резултатите от дей-

ността и финансовото състояние на дружеството. От тук правилата са основа и условие за правдоподобност. Последната се намалява, когато потребителите на такава информация виждат разнообразие от подходи, използвани от счетоводителя за отразяване на подобни ситуации и имащи за последица различни резултати и всички те претендират да бъдат истини.

Исторически процесът за създаване на общи правила, като съзнателна и организирана дейност, започва в САЩ след голямата депресия през 1938 г., когато се създават бордове или комитети от професионални счетоводители, които разработват и препоръчват общоприети счетоводни принципи. Дотогава в САЩ няма публикувани правила за финансовите отчети. Очаквало се, че компаниите ще следват натрупани с опита и установени от тях правила, за да осигури приемлива картина на техния финансов статут (Larson, 1990). В теоретичен аспект, появата на правилата е резултат от развитието на т.нар. описателен подход в счетоводната теория. Описателният подход представлява съвкупност от индуктивни разсъждения и включва финансово-счетоводни конвенции, счетоводните концепции и счетоводни процедури. Съгласно този подход, финансово-счетоводните конвенции са съглашения между счетоводителите професионалисти относно правилата, които стоят в основата на създаването на финансовите отчети (Edwards, 1989). По-конкретно, те определят правилата за признаване, оценяване (измерване) и представяне на приходите, разходите, активите, пасивите и капитала във финансовите отчети. Следователно, счетоводните правила се свеждат до правила за признаване и оценяване на пет елемента – активи, пасиви, капитал, приходи и разходи. От една страна, като определят правилата за отчитане, счетоводните конвенции се свързват с корпуса на счетоводната теория. От друга страна,

Икономически теории

те оказват влияние върху институтските среди, които оформят философията на счетоводството и влияят върху развитието на счетоводната практика.

През 1960 г. във Великобритания и САЩ се утвърждават няколко приоритетни теории в счетоводството, относно измерването на дохода и оценката на активите. Дискусиите, свързани с тези теории, имат за резултат формиране на теоретични аргументи в полза на използването на възстановителната стойност, концепцията за поддържането на капитала и чистата реализируема стойност. През тези периоди, обаче, не се постига единодушие по въпроса кой е най-добрият начин за измерване на печалбата. Дискусията съществува и до наши дни. Този процес има обаче един положителен факт – установява се статутът на *счетоводните концепции, счетоводните конвенции и счетоводните процедури*.

Първоначално *счетоводните концепции* се използват за описване на събития, протекли в процеса на дейността, и засягат основните понятия в счетоводството – активи, пасиви, капитал, приходи, разходи, печалба и стопанските факти (операции). Включването в тази група на стопанските факти (събития и явления) е обосновано, доколкото те също се третираят като обекти на счетоводството. *Счетоводните конвенции* от своя страна също заемат особено място в развитието на счетоводната теория. Причината за това е, че те оказват влияние върху институтските среди, които формират философията на счетоводството и влияят върху развитието на счетоводната практика. Полезността на счетоводните конвенции се съдържа в еднородността и сравнимостта на информацията, създавана от счетоводителите. Те нямат право да се опитват да задоволяват специфични информационни потребности на външните потребители, а информацията, която те осигуряват чрез счетоводството, се определя от конвенциите.

Най-напред в счетоводната теория са обособени *две фундаментални и осем процедурни конвенции* (Башева 1991). *Фундаменталните конвенции* се отнасят до характера на счетоводната информация. Те са: конвенция за отчетната единица (entity convention) и конвенция за паричния измерител (money measurement). Първата посочва, че счетоводната информация е свързана само с дейността на предприятието. Втората конвенция ограничава представянето на тази дейност само до онези нейни страни, които могат да получат парично изражение. *Процедурните конвенции* оказват влияние върху начина, по който счетоводната информация се събира, обработва и представя във финансовите отчети. Те се отличават с голямото си многообразие. Те биват осем вида, всяка от които има точно определена цел. Конвенцията за функциониращото предприятие (going concern) определя необходимостта от свързването на стойността на активите към бъдещата печалба, която е възможно да се получи от тях. С конвенцията за периода (convention of periodicity) се определя какъв период от време обхваща счетоводният баланс и отчетът за дохода. Конвенцията за съпоставимост (convention of consistency) изисква уеднаквяване на счетоводните правила, които се прилагат от предприятията. Чрез конвенцията за начисляване (accrual) се прави разлика между получаването на парите и правото за тяхното получаване. Конвенцията за предпазливост (convention of prudence) засяга социалната страна на счетоводната информация, отговорността, която поемат счетоводните работници, осигурявайки тази информация. Конвенцията за сравнимост (matching convention) определя начина за сравняване на приходите с разходите за тяхното получаване. Съгласно конвенцията за стойността (cost convention), стойността на активите се определя от разходите за тяхното придобиване. С нея е свързана и конвенцията за

реализация (realization), според която стойността на активите се определя от сделките, които са били необходими за тяхното придобиване и всяка промяна в тяхната стойност може да бъде свързана или с продажбата, или с ликвидацията на активите.

Както бе посочено по-горе, първоначално счетоводните концепции се използват за описване на събитията, протекли в дейността на предприятието, и включват активи, задължения, капитал, приходи, разходи, печалба и стопански операции, т.е. самите концепции се свеждат до формулиране на дефиниции (определения). Постепенно, с развитието на счетоводната теория, една част от финансово-счетоводните конвенции се заменя с термина счетоводни принципи, а друга част – с термина качествен характеристики на счетоводната информация. Башева (1991) поддържа тезата, че постепенно счетоводните концепции придобиват друг смисъл, а тяхното старо съдържание се трансформира в елементи на отчетите.

Исторически най-напред в счетоводната теория са се наложили два термина – терминът *конвенции* (намерил по-широко използване във Великобритания и нейните бивши колонии) и терминът *концепции* (използван в САЩ). Използването на термина конвенция, вместо термина концепция във Великобритания се прави с цел да се подчертае фактът, че правилата, прилагани в счетоводството, са дело на съглашения между счетоводителите, че същите са дело на консенсус. При използването на термина концепция в САЩ се набляга на факта, че отделните правила са система от възгледи, възприети от практикуващите счетоводители, за да ги ръководят при записването и представянето на финансовата информация в отчетите.

След излизането на първите нормативни документи (закони и стандарти) в света, регламентиращи счетоводната дейност, понятията концепции и конвенции

постепенно са изместени от понятието счетоводни принципи. С възприемането на понятието счетоводен принцип според нас се цели да се подчертае едно важно обстоятелство, а именно, че счетоводните правила имат силата на закон, на норма (регулатор).

В специализираната литература отделни автори използват самостоятелно едно от трите понятия. Според Williamson (2002), съществуват дванадесет счетоводни *концепции*, представляващи ръководство при създаване и представяне на финансовите отчети. Това са концепциите за: действащо предприятие; начисляване; постоянство; предпазливост; обективност; двойно записване; отчетна единица; разходна концепция; паричен измерител; същественост; реализация и стабилност на паричната единица. Според Wolk (1984), концепциите, прилагани в счетоводството, позволяват на потребителите на счетоводната информация от финансовите отчети да не правят допускания относно значението на цифрите в тези отчети. Wolk (1984) дефинира следните дванадесет счетоводни концепции: отчетна единица; паричен измерител; действащо предприятие; разходна концепция; двойственост; обективност; отчетен период; консерватизъм; реализация; съпоставимост; постоянство и същественост.

Други автори, като например Orwel (2009), използват единствено понятието *конвенции*. Той приема, че съществуват следните конвенции: за историческа цена; паричен измерител; отчетна единица; реализация; същественост; действащо предприятие; постоянство; предпазливост и съпоставимост на приходи и разходи.

Съществуват автори, които едновременно използват и трите понятия – *принципи*, *концепции* и *конвенции*. Според Hermanson (1989), в счетоводството се прилагат седем концепции (отчетна единица; действащо предприятие; периодич-

ност; паричен измерител; предимство на съдържание пред форма; постоянство и двойно записване), един основен счетоводен принцип (двойно записване) и три конвенции (полза и разходи, консерватизъм и същественост). Nermanson (1989) посочва и пет допълнителни принципа, наречени "major principles" – разходен принцип, принцип на съпоставимост на приходи и разходи, принцип за признаване на разходите и загубите, принцип за пълно представяне и принцип на реализация. Така, например, според него, разходният принцип намира приложение, в случаите когато се извършва покупко-продажба на активи между информирани и желаещи сделката купувач и продавач и той изисква придобитите активи да бъдат записани по стойност, която е платена по време на сделката и стои в основата на разменната операция. Следователно, принципът означава, че придобитите активи или самостоятелно създадените активи първоначално се отразяват по историческата им цена (това е сумата, която е платена или са разходите направени за тяхното създаване).

Някои автори дават приоритет на понятието *счетоводен принцип*, като по този начин подчертават неговата роля, в смисъл на изходно начало или основно положение. Например, според Walter (1990), водещо трябва да бъде понятието счетоводен принцип, независимо че той отъждествява понятията счетоводен принцип и концепция. За него счетоводните принципи са общи правила и те се отразяват също като стандарти, допускания, постулати и концепции. Walter (1990) определя десет счетоводни принципа: действащо предприятие, отчетен период, постоянство; разходен принцип; съпоставимост на приходи и разходи; реализация; пълно представяне; същественост, обективност и консерватизъм.

Има автори, които едновременно наблягат на *принципи* и *концепции*. Подобно е

схващането на Warren и Fess (1988). Според тях, счетоводството използва структура от концепции и общоприети счетоводни принципи, които служат като ръководство при изготвяне на финансовите отчети. Самите счетоводни принципи представляват най-добрите правила основани на наблюдението и опита. Warren и Fess (1988) определят четири концепции – отчетна единица, постоянство, съпоставимост на приходи и разходи, обективност, и пет счетоводни принципа – действащо предприятие, стабилност на паричната единица, паричен измерител, разходен принцип и същественост. Larson (1990) също използва понятията концепции и принципи. Той определя четири концепции (отчетна единица; действащо предприятие; периодичност, стабилност на паричната единица) и осем принципа (предимство на съдържание пред форма, постоянство, разходен принцип, реализация, пълно представяне, сравнимост, консерватизъм и същественост).

Други автори наблягат на обстоятелството, че правилата са дело на консенсус между счетоводителите професионалисти и оттук водещо трябва да бъде понятието *конвенция*. Например, Lewis (1995) счита, че трябва да се прави разграничаване между конвенции и принципи. Според него, към момента съществуват конвенции, които погрешно се наричат принципи. За него самите конвенции се определят като правила. Следователно, Lewis (1995) слага равенство между понятията концепции и конвенции. Самият той използва термина конвенция, за да подчертае факта, че това са правила за счетоводна дейност, които счетоводителите са приели през годините на развитие на счетоводната професия. Според Lewis (1995), в счетоводството се прилагат петнадесет конвенции: отчетна единица; действащо предприятие; периодичност; стабилност на паричната единица; паричен измерител; постоянство; съпоставимост на приходи и разходи; ре-

ализация; същественост; обективност; предпазливост; надеждност; текущо начисляване; уместност и двойно записване.

Има автори, които считат, че водещо трябва да бъде понятието *концепция*. Според Antony (1996), концепцията е общата идея, а правилата се използват за прилагането на една или друга концепция, към определени ситуации. Според него, в счетоводството се прилагат единадесет концепции: отчетна единица; действащо предприятие; периодичност (отчетен период); паричен измерител; реализация; сравнимост; консерватизъм; същественост; обективност; полезност и двойно записване.

Може да се направи изводът, че независимо от приоритета, даван на понятието счетоводни принципи в нормативните документи, в специализираната счетоводна литература е наложено използването и на трите понятия – счетоводни принципи, концепции и конвенции. Отделните автори, независимо че дават приоритет на едно или друго понятие, влагат във всяко едно от тях един и същ смисъл, едно и също съдържание.

2. Подходи при изследване на счетоводните принципи

В теорията съществуват *два основни подхода* за разглеждане на счетоводните принципи, което прави още по-сложна и комплексна материята за счетоводните правила.

Първият подход се изгражда върху основата на спецификата на счетоводния метод, като се изхожда и подчертава неговата уникалност и индивидуалност. Оттук съществува един универсален счетоводен принцип, който почива върху концепцията за двойственост. Ярък представител на този подход е Добрев (1946). Той използва понятието счетоводен принцип, без да формулира пряко какво е това счетоводен принцип. Интуитивно ние можем да дос-

тигнем до извода, че за него счетоводният принцип е трайното, постоянното, лежащо в основата и предопределящо техниката на счетоводство. Добрев (1946) отбелязва, че счетоводството не е нищо друго освен едно непрекъснато двустранно изложение на вложения в предприятието капитал по форма и произход. Като вземем предвид смисъла, който той влага в понятието счетоводен принцип, можем да направим извода, че за него ролята на счетоводен принцип изпълнява балансът, и по-конкретно балансовото единство, което е единство между ценности, които притежава едно предприятие, и на права върху тези ценности.

Друг представител на този подход е **Пергелов** (2005). Особено при него е, че той придава дъвяко значение на счетоводния принцип, като го разглежда в широк и тесен смисъл. В тесен смисъл, като основен принцип той обособява двойното записване, което в същото време разглежда и като способ на счетоводството. В широк смисъл, според Пергелов (2005), принципът е основата за реализирането на счетоводното знание и оттук имаме следните принципи на счетоводство – непрекъснатата наблюдаемост на икономическите процеси, като средство за постигане на пълна и реална представа за действителността; принцип на причинността, според който чрез счетоводството се установяват какви изменения настъпват в активите и пасивите и на какво се дължат тези изменения; принцип на абстракцията и обобщението; принцип на съхранението, в счетоводството всички записвания се правят при строго запазване на равенството, еквивалентността между сумите, записани по дебитата и кредитата на сметките; принцип на симетрията; принцип на конкретността и принцип на обективността.

Вторият подход се базира на спецификата на счетоводството като информационна система, която идентифицира, измерва и комуникира икономическа информация до

заинтересовани потребители. Този подход за разглеждане на счетоводните принципи към настоящия момент има превес при изграждането на цялата счетоводна нормативна база, включително и на международните счетоводни стандарти (МСС/МСФО). При него акцентът е поставен не толкова върху спецификата на счетоводството като средство за представяне на капитала по форма и произход, а преди всичко като средство за измерване стойността на предприятието. Вниманието се насочва не към счетоводния метод, разгледан като единство от способности, които осигуряват единно, непрекъснато, взаимосвързано и обективно отражение на обектите на отчитане, а към счетоводството като информационна система. Като система, която отразява и оценява капитала, активите, пасивите и измененията в тях към определен момент. Така пред счетоводството, разгледано като система, чиято основна цел е изследване (измерване) стойността на предприятието, възникват два основни проблема. Първият проблем е свързан с признаването и измерването (оценката) на активите и пасивите, а вторият – с измерването на печалбата на дружеството. Оттук счетоводните принципи се определят като най-добрите ръководни правила, основани на наблюдението и опита за достигане на желаните резултати (Most, 1984).

Следователно, счетоводните принципи според втория подход се възприемат като ограничителни правила при признаването, измерването (оценяването) и представянето на активите, пасивите, капитала, приходите и разходите на предприятието към определен момент. Те се определят като основа и условие за правдоподобност. Чрез тях се ограничава свободният избор между алтернативните начини на създаване и представяне на резултатите от дейността и финансовото състояние на дружеството. Разгледани като правила, счетоводните принципи еволюират с развитие-

то на счетоводната практика, опита на счетоводителите, университетските преподаватели, правителствените агенции и други заинтересовани групи.

Дефинирането на счетоводните принципи като правила определя още една тяхна характерна черта, а именно, че те не са обект на неизменен закон, а са основани на консенсус (Kermit, 1990). Установяването и развитието на счетоводните принципи като правила обикновено се свързва с процеса на съставянето на финансовите отчети за външни заинтересовани потребителски групи. За разлика от принципите на естествените науки, те не произтичат и не могат да бъдат доказани от законите на природата. Не могат да се разглеждат като фундаментални истини и аксиоми, т.е. нямат статута на природни закони. Счетоводните принципи се създават, развиват и премахват от определени за тази цел институции и зависят от техния авторитет (власт). Те се променят с промяната в условията на бизнеса и с промените в информационните нужди на потребителите на информацията от финансовите отчети. Например, през последното десетилетие се разви и утвърди тезата, като част от разходите на предприятието, да се третират и така наречените „социални разходи“, които са резултат от замърсяване на природата. Това, от своя страна, наложи да се усъвършенстват счетоводните принципи във връзка с измерването (оценката) на тези разходи.

Към настоящия момент няма единство по въпроса за броя на счетоводните принципи. Счетоводният стандартизационен комитет на Великобритания (ASC) формулира пет основни принципа – предприятието да продължава своята дейност; да бъдат отразени само факти, които имат паричен израз; дейността на предприятието да се води отделно от дейността на други; предпазливост и постоянство. Счетоводната служба на САЩ (APB) формулира шест

принципа: предприятието да продължава своята дейност; да бъдат отразени само факти, които имат паричен израз; постоянство; историческа цена и сравнение. МСС дефинират два основни счетоводни принципа: принцип на действащо предприятие и принцип на текущо начисляване. В Закона за счетоводството у нас са формулирани девет счетоводни принципа: действащо предприятие; начисляване; предимство на съдържание пред форма; предпазливост; последователност на представянето и сравнителна информация; независимост на отделните отчетни периоди и стойността на връзка между начален и краен баланс; същественост; компенсиране; оценяване на позициите, които са признати във финансовите отчети.

Дискусионен остава въпросът за определянето на двойното записване като счетоводен принцип.

Някои теоретици разглеждат двойното записване като счетоводен принцип. Например, Негмансон (1989) посочва като основен счетоводен принцип метода на двойно записване на операциите. Според Antony (1996), счетоводството измерва двата аспекта на всяка стопанска операция, позволява на счетоводителя да анализира операциите и да установи грешките, като прилага специфична техника, която отразява концепцията за двойственост, наречена двойно записване. В своите трудове Трифонов (2004) също поставя въпроса за разглеждането на двойното записване като основен счетоводен принцип. Основният аргумент в полза на това схващане е, че двойното записване е отражение на обективни закономерности, а именно на двойственото проявление на стойността. Дискусия съществува и при теоретично изясняване същността на двойното записване. По-конкретно, при изясняване на материалната основа на записването по сметките и обясняване на обективната необходимост, запис-

ването по сметките да се осъществява в равни суми.

В счетоводната теория съществуват две основни направления за изясняване теоретичната същност на двойното записване – юридическо и икономическо и множество теории – *философска, стопанска, операционна и др.*

Съгласно *юридическото* направление всяка стопанска операция се разглежда като юридически акт, при който един субект получава, а друг дава, при което сумата на задължението е равна на сумата на вземането. Тази двойственост се отразява по сметки, при което всяка сметка задължително се персонифицира – например сметка „каса“ се свързва с лицето касиер, който е отговорен за парите в касата; сметка „Продукция“ се свързва с лицето отговорно за продукцията и т.н. Оттук двойното записване се определя като способ за отражение на взаимните права и задължения на субектите. В отчетите трябва да се създаде информация за този, който получава даден актив или право, за този, който ги дава, както и причината за това.

В *икономическото* направление се оформят две течения – аналитично и синтетично, като аналитичното има два клона (теории) – разменна и философска, а синтетичното е с три теории – балансова, стопанска и операционна. Според разменната теория, в основата на която стои трудовата теория на Маркс, материалната основа на двойното записване е двойствеността на икономическите процеси и отношения в стоковото производство. Тази двойственост намира израз в няколко аспекта. Първо: в стоковото производство, за да се осъществи обмен, трябва да има най-малко двама контрагенти – единият продавач, а другият купувач на стоката. Второ: двойственост е налице и в самата метаморфоза на стоките, при която се променя формата на стойността, от стокова в парична и обратно. Трето: двойственост на

продуктите на труда, доколкото същите имат потребителна и разменна стойност. Приема се, че тази двойственост на стокното производство лежи в основата на двойното записване. Посредством двойното записване се отразява движението на потребителни стойности. Равенството между дебита и кредита се дължи на факта, че обменът се осъществява на основата на стойностно равенство, а именно при обмена различните видове стоки се приравняват към обществено необходим разход на труд. Недостатък на тази теория е, че с нея не могат да бъдат обяснени всички случаи на двойно записване. Например: възникналите загуби от стихийни бедствия, признаването на активи като репутация и др.

Според *философската* теория, основа на двойното записване са причинно-следствени връзки. Във всяка стопанска операция се обособяват причина и следствие. Оттук, чрез двойното записване при отразяване на стопанските операции, се дебитира сметката, която е „следствие“, а винаги се кредитира сметката, която отразява причина. Поради голямото разнообразие на стопански операции, на практика не могат да бъдат формулирани правила за разкриване на причините и следствията от отделните стопански операции, а също така във всяка стопанска операция може да се тълкува причината и следствието различно, ето защо това направление има все по-малко привърженици днес. В основата на синтетичното течение, според балансовата теория, стои балансовото равенство. Двойното записване, заедно със системата на счетоводните сметки, се разглежда като средство за прилагане на балансовото обобщаване при отразяване на отчетните обекти в динамика.

Американската счетоводна теория се изгражда на предположението, че абсолютно балансово равенство (активи = собствен капитал + пасиви) е основа

на двойното записване, т.е. всяка сделка винаги засяга две или повече статии от балансовото равенство и изисква двойно записване, запис по две или повече сметки. При отсъствие на баланса отпада и необходимостта от двойно записване. Според *стопанската* теория, двойното записване е аналог на реалната действителност, на реално осъществени процеси, операции и отношения. Двойното записване е начин за представяне на обективните връзки между явленията. Посредством двойното записване всички сложни взаимовръзки от реалната действителност се показват в опростен вариант. *Операционната* теория обяснява двойното записване с характера на стопанската операция, която предизвиква взаимосвързани изменения в състава на средствата и техните източници. Оттук двойното записване е способ за взаимосвързано изразяване в системата на счетоводните сметки на измененията в стопанските средства и техните източници, предизвикани от извършените стопански операции, чрез което се получава информация за взаимните връзки и зависимости между явленията. Настъпилите изменения, в резултат на стопанските операции, не могат да бъдат отразени непосредствено чрез балансовото обобщаване, тъй като е необходимо след всяка операция да се състави нов баланс. Ето защо отразяването на тези изменения става посредством системата на счетоводните сметки, като се прилага двойното записване. Доколкото балансовите изменения са равни по стойност и противоположни по характер, то в счетоводните сметки тези изменения се отразяват с равен стойностен размер, и то два пъти по дебита на една и по кредита на друга счетоводна сметка.

От изложението дотук може да се направи изводът, че двойното записване, като способ за взаимосвързано изразяване в системата на счетоводните сметки на измененията в стопанските средства и

техните източници, предизвикани от извършените стопански операции, не се основава на консенсус, а е израз на обективни закономерности. Той няма характер на допускания за реализирането на определени идеи, нито е основа за определянето на стойността на предприятието, за измерването на неговите активи, пасиви и финансов резултат, какъвто характер и роля имат счетоводните принципи.

Заклучение

Счетоводните правила са отговор на потребността от осигуряването на тясна връзка от логически принципи във формата на система от отношения за оценяване и развитие на добре обоснована счетоводна практика. Материализират се чрез счетоводните стандарти и са средство за реализирането на определени идеи и допускания, които се използват при изготвянето и представянето на финансовите отчети, приели формата на счетоводни принципи, счетоводни концепции, счетоводни конвенции. Счетоводните правила могат да бъдат разгледани в широк и в тесен смисъл. В широк смисъл, правилата могат да бъдат определени като общоприети допускания, които се използват при изготвянето и представянето на финансовите отчети. Тези правила са известни под наименованието концепции, принципи и конвенции. Следователно, счетоводните принципи могат да бъдат определени като общи правила и същите могат да бъдат отразени като постулати, концепции и конвенции. В тесен смисъл, правилата могат да бъдат разгледани като инструмент за реализирането на концепциите, принципите и конвенциите. Следователно, ако концепцията е общата идея, то правилото е прилагане на концепцията към дадена ситуация, а стандартите са материалните носители на концепциите. Концепциите, конвенциите и принципите са необходими за осъществяване на приемлива счетоводна практика.

Според нас, използването на различни термини е резултат от стремежа да се създаде задоволителна, усъвършенствана концептуална рамка в счетоводната теория. Усилията за създаване на завършено тяло на счетоводната теория още е в процес, защото счетоводната теория се променя постоянно с промяната в бизнеса и в промяната на нуждите на потребителите на финансовите отчети. Към настоящия момент нито един борд, комитет или съвет по счетоводство не е публикувал пълен списък на прилаганите концепции, конвенции и счетоводни принципи и техните дефиниции. Независимо от голямото разнообразие на дефинираните счетоводни принципи и липсата на единно становище, условно могат да бъдат обособени: счетоводни правила, свързани с признаване и оценяване на отчетните обекти; счетоводни правила, свързани със счетоводните процедури по записване (регистрация) на сделките, класифициране, обобщаване, съставяне на отчети и интерпретиране на отчетите; счетоводни правила, свързани с представянето на информацията в отчетите и с качествените характеристики на тази информация.

Цитирани източници:

Башева, Сн., 1991. Финансово-счетоводни конвенции – същност, значение и класификация, сп. *Български счетоводител*, бр. 3, с. 10-15.

(Basheva, Sn., 1991. Finansovo-schetovodni konventsii – sashtnost, znachenie i klasifikatsia, sp. *Balgarski schetovoditel*, br. 3, s. 10-15)

Башева, Сн., 2010. Концептуални основи на стандартизацията в счетоводството, София, УИ „Стопанство“, УНСС.

(Basheva, Sn., 2010. Kontseptualni osnovi na standartizatsiata v schetovodstvoto, Sofia, UI „Stopanstvo“, UNSS)

Икономически теории

- Добрев, Д., 1946. Систематичен курс по счетоводство, ИК „Стопанство“, УНСС.
- (Dobrev, D., 1946. Sistematischen kurs po schetovodstvo, IK „Stopanstvo“, UNSS)
- Пачиоли, Л., 2009. Трактат о счѣтах и записях, Финансы и статистика, М.
- (Pachioli, L., 2009. Traktat o schetakh i zapisya, Finansy i statistika, M.)
- Пергелов, К., 2005. Счетоводството – исторически продукт на богато емпирично и теоретично знание, С., ИК Стопанство, УНСС.
- (Pergelov, K., 2005. Schetovodstvoto – istoricheski produkt na bogato emperichno i teoretichno znanie, IK Stopanstvo, UNSS)
- Трифонов, Т., 2004. Общометодологични и икономически основи на счетоводното познание, София, УИ „Стопанство“, УНСС.
- (Trifonov, T., 2004. Obshtometodologichni i ikonomicheski osnovi na schetovodnoto poznanie, Sofia, UI „Stopanstvo“, UNSS)
- Antony, R., 1996. Accounting theory, N.Y.
- Edwards, J., 1989. Introduction to Accounting, Routledge, London.
- Kermit, L., 1990. Financial accounting, University of Texas.
- Hermanson, R., 1989. Accounting principles, NY.
- Larson, K., 1990. Fundamental Accounting Principles, Texas.
- Lewis, B., 1995. Financial accounting, Texas.
- Most, K., 1984. Accounting theory, Inc. Columbus.
- Orwel, A., 2009. Basic accounting concepts, Ezine Articles.
- Walter, B., 1990. Accounting the basis for business decisions”, Sidney.
- Warren, J. and A. Fess, 1988. Financial accounting, South-Western Publishing CO.
- Williamson, D., 2002. Accounting concepts and conventions, Kent PC.
- Wolk, H., 1984. A conceptual and institutional approach, Kent Publishing Company.