

Акценти в проявлението на информационната функция на съвременното счетоводство

д-р.ас. г-р Теодора Рунска

УНСС, катедра „Счетоводство и анализ“
e-mail: t.roupska@gmail.com

Резюме: В настоящето изследване са разгледани основните проявления на счетоводството като информационна система. То съдържа два компонента – финансово и управленско счетоводство, които образуват система. Счетоводството прилага свой собствен метод, който се състои от взаимно допълващи се елементи (способи). Те се прилагат едновременно с фундаменталните счетоводни принципи. За управлението на предприятието в съвременния етап от общественоекономическо развитие, наред с информационната функция на счетоводството, все по-голяма роля придобиват и аналитичната, и прогностичната. В статията са представени и някои от съвременните концепции за счетоводството, като се подлагат на критичен анализ.

Ключови думи: счетоводство, финансово счетоводство, управленско счетоводство, анализ.

JEL: M 41.

Увод

Основната цел на статията е да се очертае и изследва проявлението на счетоводството като основна отчетна информационна система. Тезата е, че в съвременния етап от общественоекономическо развитие счетоводството придобива важна роля по отношение на анализирането и прогнозирането на бъдещото развитие на предприятието. Наред с това продължава да се развива и неговата информационна функция.

За постигането на основната цел се прави опит да се решат следните задачи:

1. Изследване на двете форми на проявление на счетоводството – финансово и управленско.
2. Критичен анализ на някои от съществуващите концепции за счетоводството.
3. Изследване на възможностите за приложение на счетоводството в управлението на предприятието.

Обект на настоящето изследване е счетоводството като информационна система.

За постигане на поставената цел на изследването са използвани общите методи на познанието – исторически подход, сравнение, анализ и синтез.

1. Еволюция на счетоводството като основна информационна система

За да управлява своите активи, пасиви и собствен капитал така, че от тях предприятието да черпи максимална икономическа изгода, управляващият субект се нуждае от вярна, точна и надеждна информация за тяхното количествено и качествено състояние към определен момент, както и за измененията, настъпили с тях през конкретен период. Тези качествени характеристики са присъщи на счетоводната информация, получена посредством приложението на специфичния счетоводен метод. Известно е, че счетоводството прилага свой метод, който е сложна система от няколко допълващи се взаимно елемента (способа). Между отделните елементи на счетоводния метод съществува тясна връзка и зависимост. За счетоводството важи в пълна сила написаното от проф. Коста Пергелов: „Особено голямо значение има обстоятелството, че чрез него се натрупва огромен цифров материал за факти, характеризиращи различни страни от дейността на стопанския субект. Така то способства да се прави задълбочен анализ на процесите и явленията; да се установяват закономерностите на тяхното развитие и да се вземат мерки за непрекъснато повишаване на ефективността на стопанската дейност“¹.

Известно е, че „първата официална форма на икономическо знание е счетоводната

форма“². Първоначално счетоводството се развива като „обслужващо книговодство“³, но днес „В областта на счетоводството е изграден инструментариум от методи и средства, които позволяват представите от непосредствените наблюдения да се обобщават въз основа на установени принципи и да се стига до форми на мислене и определения, които отразяват най-пълно същността на наблюдаваните обекти“⁴. През годините на развитие на производствените отношения счетоводството е еволюирало и понастоящем може да се говори за две основни направления в неговото развитие – финансово счетоводство и управленско счетоводство. И както е отбелязано в „Accounting principles“: „Макар че икономическата информация може да се класифицира по много начини, счетоводителите често делят счетоводната информация на два вида – финансова и управленска“⁵. В същата книга счетоводната система е представена от два взаимно преплитащи се кръга⁶. Ние споделяме това становище на професорите Fess и Worren, като за целите на нашето изследване предлагаме модификация на представените от тях схеми (виж фигура 1).

За финансовото счетоводство още през 30-те години на миналия век проф. Добрев пише, че неговото значение се засилва с развитието на така наречените колективни предприятия – акционерни и кооперативни дружества⁷. Може да се каже, че това важи с пълна сила и към настоящия момент за предприятията, които съществуват под такава юридическа форма на регистрация.

¹ Пергелов, К., Професор Коста Пергелов за счетоводството и счетоводната наука и образование, Годишник на УНСС, 2005, с. 211, www.unwe.acad.bg./yearbook/2005/18.pdf

² Трифонов, Т., Теория на счетоводството, УИ „Стопанство“, С., 1997, с.17.

³ Пак там, с. 31.

⁴ Пергелов, К., Професор Коста Пергелов за счетоводството и счетоводната наука и образование, Годишник на УНСС, 2005, с. 213, www.unwe.acad.bg./yearbook/2005/18.pdf

⁵ Fess, P. and others, Accounting principles, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1986, p. 934.

⁶ Пак там.

⁷ Добрев, Д., Ревизия на търговските баланси, Печатница на армейския Военноиздателски фонд, София, 1925, с. 3.

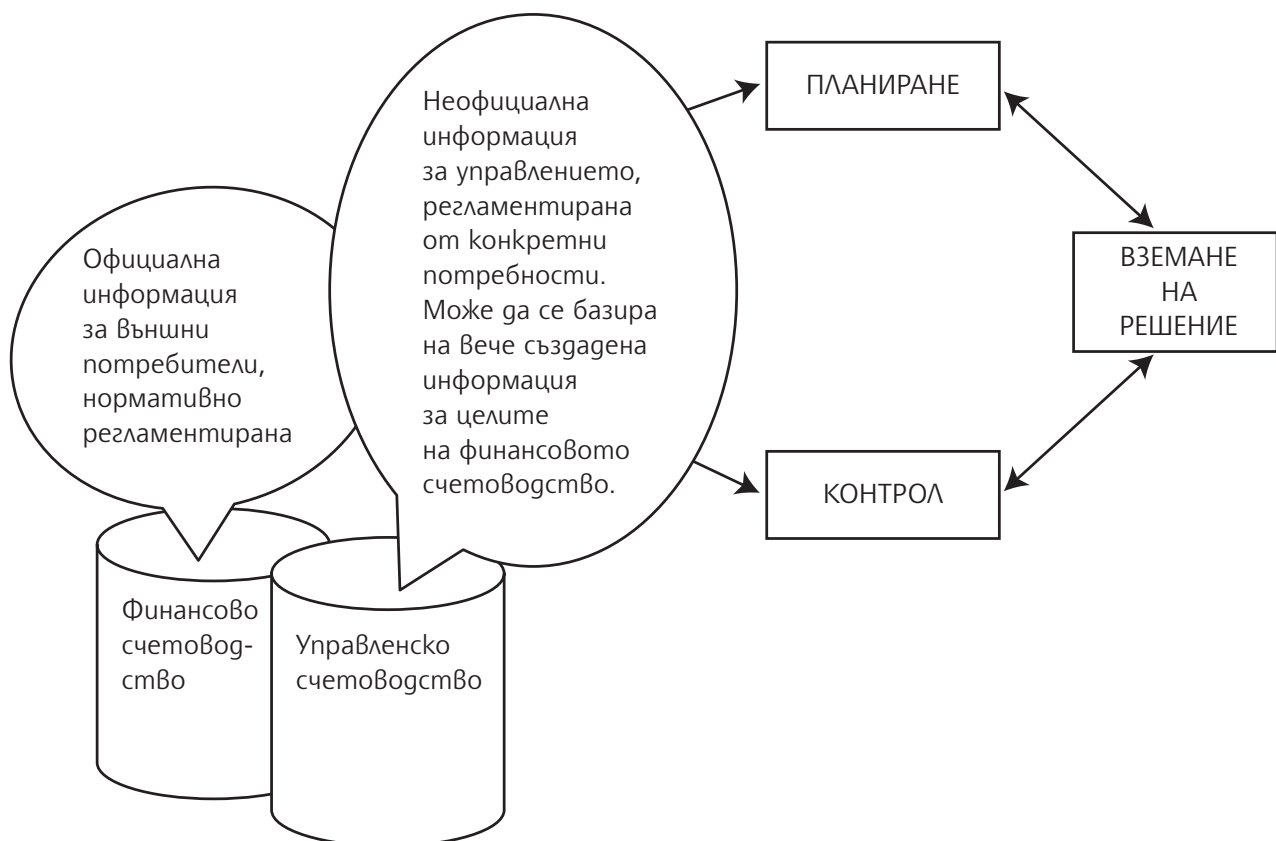
Трябва да се отбележи, че значението на управленското счетоводство, като част от цялостното счетоводно знание, е голямо. Неговото развитие се свързва с разходите и приходите в предприятието, приложението на счетоводната информация за целите на вземането на решения за осъществяването на дадена дейност, изготвянето на план за работата на предприятието и не на последно място – контрол и оценка на неговото изпълнение.

Именно чрез прилагането от управленското счетоводство на икономико-математически методи се осигурява възможност за оптимизиране на управленските решения. Или счетоводството е система, която осигурява информация на всички управленски равнища. Създаването на счетоводна информация за целите на управленското счетоводство

може да стане лесно, без да е необходимо извършването на големи разходи. Полезността на получената информация е голяма за цялостното функциониране на предприятието и многократно превишава разходите за нейното създаване – нещо принципно важно за счетоводната информация изобщо.

2. От счетоводна отчетност към анализ и прогноза

Ресурсите на предприятието са обект на изследване както от финансовото, така и от управленското счетоводство. И както е отбелязал Robert S. Kaplan „ролята на управленското счетоводство при посрещането на различните предизвикателства пред бизнеса в бъдеще ще бъде много значима“⁸.



Фигура 1

⁸ Kaplan, R., The Evolution of Management Accounting, Accounting Review, 3/1984, p. 395.

Резултатите от приложението на елементите на счетоводния метод към обектите на счетоводно отчитане се материаллизират в счетоводните документи, счетоводните сметки и годишния финансов отчет. В счетоводните документи се отразяват настъпилите промени с обектите на счетоводно отразяване. Не всички операции и процеси може да се обхванат по документален път. Тогава се прилага известният счетоводен метод (способ) на инвентаризацията. Използването му спомага за осигуряване на качеството точност на счетоводната информацията и в резултат на приложението на инвентаризацията се създават счетоводни документи.

Създаването на система от счетоводни сметки за отчитане на началното състояние, измененията и крайното състояние на обектите на счетоводно отразяване е съществен момент при приложението на счетоводния метод. По-конкретно, при включването на счетоводни сметки в системата от сметки на индивидуалния сметкоплан на предприятието трябва да се подходи така, че да не остане и най-малка възможност за пропуск в обхвата ѝ. Адекватно изградената система от счетоводни сметки трябва да обхване всички обекти на счетоводството, систематизирани по подходящ начин, като осигури възможност за промени в състава и структурата ѝ при необходимост. Само по този начин създадената система от счетоводни сметки, съдържаща необходимия брой аналитични нива, може да се използва за създаване на модели на счетоводно отчитане на всички явления и процеси, характерни за

кръгооборота на капитала, който се осъществява във всяко едно стопанско предприятие. Така се реализира възможността „В счетоводните регистри ... като в огледало да намира отражение стопанската дейност”⁹.

На тази известна сентенция, която е доста популярна в нашата страна през 70-те и 80-те години на миналия век, както в недалечното минало, така и понастоящем има противници. Според г-р Антон Свраков, приетите след 1991 година нормативни актове, които са в съответствие с директивите на Европейската общност, би трябвало да променят това виждане за счетоводството. Цитираният автор счита, че счетоводството към настоящия момент трябва да функционира така, че „да представи дейността на едно предприятие по начин, който да е приемлив за инвеститорите”¹⁰. Не може да се съгласим с тази позиция, защото, ако създадената посредством счетоводната методология информация цели само представяне на дейността по приемлив за някого начин, може да се създаде възможност за нейното изопачаване и нарушаване на принципа за вярно и честно представяне на финансовото и имуществено състояние на предприятието. В цитираната разработка авторът представя в своя защита тезата на руския учен проф. Соколов, че счетоводството не е огледало, но ако се приеме все пак за такова, то е „криво огледало”.

На друго мнение е френският професор Жак Ришар. Според него: „Самото говорене за нова епоха в счетоводството благодарение

⁹ Груева, Евз. и др., Усъвършенстване отчитането на реализацията на продукцията от растениевъдството и животновъдството в селскостопанските предприятия и организации, Национален център за научна и техническа информация по селско стопанство, хранителна промишленост и горско стопанство при ССА „Г. Димитров”, С., 1975, с. 48.

¹⁰ Свраков, Ан., Приложима счетоводна база – натрапено понятие или липсващата ни концепция за счетоводство?, сп. „Счетоводна политика”, бр. 9-10/2005, с. 7.

въвеждането на „счетоводни принципи“ вече прилича на манипулация¹¹. Той счита още, че проблемите не възникват от „отсъствието на тези принципи, а от тяхното неприлагане или „адаптиране“, от сговорчиви нормативни уредби, защитаващи интересите на предприятията“¹².

Не възприемаме становището, че приемането на фундаменталните принципи, на които трябва да се базира счетоводството към настоящия момент, трябва да изкривяват по някакъв начин счетоводната информация. Тъкмо обратно – посредством тяхното изучаване и прилагане се създава възможност за творчески подход към отделните обекти на счетоводството, но без стремеж честно представената информация да се хареса на един или друг неин потребител. Приемането на фундаменталните принципи не отрича и не отхвърля това, което е постигнато от счетоводната теория и практика до момента, а само го развива и дава възможност за надграждане. Или както е отбелязал проф. Ришар, „да се твърди, че само изброяването на редица принципи ще бъде достатъчно, за да се гарантира „справедливо“ счетоводство, означава да се вярва на заклинания“¹³.

Тук е мястото да споменем за понятието „счетоводна база“. В част от счетоводните разработки през последните години то се приравнява към използваните от предприятието счетоводни стандарти – меж-

дународни или национални¹⁴. Счетоводната база е основата, върху която се избира приложимата от предприятието счетоводна политика. Според проф. Христина Вучева съществува „традиционна счетоводна база“, според която „счетоводството трябва да се основава на документи, точност, обоснованост и благонадеждност. При новата база всичко това е на втори план, а главното е уместността и целесъобразността на решенията“¹⁵.

Д-р Антон Свраков разделя счетоводната практика на две части – счетоводна техника, която отчасти приравнява на счетоводния метод, и счетоводна база. Към нея той причислява „целите, насочеността към определени потребители и задачи; счетоводните конвенции (основни счетоводни предположения); изискванията към информацията (качествени характеристики); определение на основните счетоводни категории (активи, пасиви, капитал, приходи, разходи и финансов резултат); критерии за признаване и отписване на основните счетоводни категории; принципи за първоначално последващо оценяване и измерване на основните счетоводни категории; начини на представяне и оповестяване на основните счетоводни категории“¹⁶.

В американската литература в областта на счетоводството се говори за това, че информацията, създадена от финансовото счетоводство, се базира на Generally Accepted

¹¹ Ришар, Ж., Новият счетоводен капитализъм, списание на ИДЕС, бр. 3/2007, с. 22-23 (превод от в. „Монд дипломатик“, бр. 7/2006).

¹² Пак там, с. 23.

¹³ Пак там, с. 22-23.

¹⁴ Филипов, В., Сериозна крачка в правилната посока в контекста на счетоводната реформа и пълноправното членство в ЕС, в. „Делова седмица“, бр. 44/2004, 15-21 ноември и Златков, ИВ., Последни изменения в Закона за счетоводството, в. „Делова седмица“, бр. 4/2004, 22-28 януари, www.delovasedmitsa.net

¹⁵ Вучева, Хр., Счетоводството и одитът – Правилата, принципите и професионалните умения, <http://www.b2b.bg/accountaudit.html>

¹⁶ Свраков, А., Приложима счетоводна база – натрапено понятие или липсващата ни концепция за счетоводство?, сп. „Счетоводна политика“, бр. 9-10/2005, с. 11-12.

Accounting Principles, а тази от управленското – на полезността за управлението¹⁷.

Ако приемем, че счетоводната база това е изходната позиция, от която трябва да започне своето функциониране дадената счетоводна система, изключвайки от нея системата на счетоводните сметки, организацията на записванията, документиранието, калкулирането и инвентаризирането, както предлага д-р Свраков, едва ли като резултат от нейното функциониране ще може да се получи информация с високи качествени характеристики. Не може да се пренебрегне и значението, което имат за качеството на счетоводната информация и прилаганите елементи на счетоводния метод – документиранието, калкулирането, инвентаризирането, които от цитирания автор се представят като „техники“. Освен това поддържа мнението, че начините за представяне и оповестяване на информацията на основните счетоводни категории е в тясна зависимост от конкретиката на счетоводните сметки, използвани за тяхното отчитане и организацията на счетоводните записвания.

Счетоводната информация, създадена посредством системата от счетоводните сметки и двойното записване по тях, трябва да бъде такава, че да осигури възможност за коректно съставяне на годишния финансов отчет. По този начин се осъществява връзката между елементите на счетоводния метод, „система на счетоводните сметки и двойно записване по тях“ с обобщаването на счетоводната информация. Информацията в годишния финансов отчет считаме,

че трябва да се представи отделно в зависимост от това, какъв модел за оценка е възприет в съответствие с приложимите счетоводни стандарти – историческа или справедлива цена. Не е приемливо тези различни оценки да се представят заедно, тъй като те имат различна икономическа природа.

Известно е, че по счетоводен път се създава информация, която точно отразява имущественото и финансово състояние на предприятието, активите и пасивите му и промените, настъпили с тях в резултат на възникнали стопански явления, процеси и сделки. Към настоящия момент съществуват мнения, че прецизността (точността) на създадената по счетоводен път информация не е най-важното ѝ качество¹⁸. Проф. Христина Вучева твърди, че „педантичната точност отстъпва пред изискването да се обслужват по подходящ начин мениджърите и инвеститорите“¹⁹. Други автори пледират понятието „точност“, да се замени с понятието „разумно“²⁰. Понякога, с оглед на навременността на представянето на счетоводната информация, може да се направи известен компромис с точността в рамките на предварително определени, разумни граници. Това се отнася за счетоводна информация, създадена от управленското счетоводство. Известно отклонение може да се допусне, когато става дума за осигуряване на информация за навременно и адекватно вземане на решения от управляващия субект при текущото управление на дейността на предприятието. Но нашето мнение е, че отклонението трябва да е в приемливи

¹⁷ Fess, P. and others, Accounting principles, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1986, p. 934.

¹⁸ Тодоров, Кр., Отчитане по сектори и връзката на финансовото и управленското счетоводство, Научно-практическа конференция „Счетоводството в условията на пазарната икономика“, 2 и 3 декември, София, 2002 г., с. 95.

¹⁹ Вучева, Хр., Счетоводството и одитът – Правилата, принципите и професионалните умения, <http://www.b2b.bg/accountaudit.html>

²⁰ Свраков, А., Прилагането на приблизителни оценки и предположения в счетоводството, сп. „Счетоводна политика“, бр. 5-6/2006, с. 10.

граница и в никакъв случай то да не доведе управлението до заблуда. Но създадената счетоводна информация за целите на финансовото счетоводство трябва да бъде точна. Не приемаме тезата, че приблизителните счетоводни оценки трябва да влияят значително на точността на счетоводната информация. Ако те са направени разумно, няма да има възможност за създаване на неточна счетоводна информация. Не трябва да се забравя, че неинформираността или лошата информираност, неправилната или ненавременната информираност носят рискове за системата за управление²¹.

3. Съвременни функции на счетоводството като основна отчетна информационна система

Ролята и значението на счетоводството е не само да събира, обработва и предава отчетна икономическа информация, а и да я анализира. То „трябва да бъде източник на достоверна информация за упражняване на ефективен контрол върху стопанската дейност и за всестранно анализиране и прогнозиране на неговите (на предприятието бел. моя Т. Р.) прояви в бъдеще“²². Счетоводството трябва да се възприема единно, „като за целите на акумулирането на необходимите изходни данни за счетоводното изследване се прилагат процедурите за тяхното събиране и обработване“²³. Освен това счетоводството „постоянно извършва анализ на стопанските събития независимо дали първоначално отразява (агрегира) изходни-

те икономически данни, впоследствие извършва тяхната обработка (систематизиране, трансформация) за изчисляването на агрегатните икономически показатели, или пък се прави последваща интерпретация, респективно изясняване на счетоводните данни, за разкриване на причините (факторите), обусловили равнището на установените абсолютни и относителни счетоводни показатели“²⁴. Аналитичната роля на счетоводството при първоначално отразяване на стопанските операции се проявява най-ярко, когато трябва да се интерпретират по счетоводен път необичайни или не често повтарящи се стопанските операции и процеси.

Счетоводството според повечето автори на разработки в областта на счетоводната теория изпълнява три основни функции в предприятието – информационна, контролна и аналитична. Поддържа тезата, че двете от тях – информационната и аналитичната, трябва да се разглеждат в тясно единство и да се представят като една информационно-аналитична функция, която е неразривно свързана с осъществяването и на контролната функция. Освен това счетоводството следва да се разглежда като неразделна част от цялостния процес на управление на предприятието и в тясна логическа връзка не само с вече настъпилите явления и процеси, но и с тези, които се очаква да настъпят. В тази връзка споделяме мнението на проф. Коста Пергелов, че счетоводството придобива прогностична функция, като „с нейна помощ се определят основните задачи на стопанската организация за един по-дълъг период от време,

²¹ Колев, Н., Счетоводството в контекста на съвременните концепции за проектиране на управленски информационни системи, сп. „Български счетоводител“, бр. 12/2004, с. 21.

²² Пергелов, К., Професор Коста Пергелов за счетоводството и счетоводната наука и образование, Годишник на УНСС, 2005, с. 214, www.unwe.acad.bg./yearbook/2005/18.pdf

²³ Трифонов, Т., Теория на счетоводството, УИ „Стопанство“, С., 1997, с. 52.

²⁴ Пак там, с. 54-55.

осъществяват се необходимите икономически предвиждания и корекции, с които се гарантират оптимална пропорционалност и ефективност на възпроизводствения процес²⁵. За да може по счетоводен път, след анализ на настъпилите явления и процеси, свързани с активите, пасивите и собствения капитал на предприятието, да се създаде вярна, точна и надеждна информация, която да може да се използва за последващ анализ и прогнозиране на бъдещото развитие, счетоводната система в предприятието трябва да бъде организирана по подходящ начин. Само така може да бъдат изпълнени функциите на счетоводството в предприятието и то с право да се нарече „език на бизнеса“²⁶.

Заклучение

Основаната отчетно-информационна система в предприятието е счетоводната, чиято роля в съвременността – освен чисто информационна, е свързана и с анализа и прогнозирането на бъдещото развитие на стопанските единици с цел повишаване на ефективността от постигнатите стопански резултати. Към момента съществуват две основни направления в развитието на счетоводството – финансово счетоводство и управленско счетоводство, които са в непосредствена връзка помежду си.

Приемането и прилагането на фундаменталните счетоводни принципи дават възможност за творчески подход към отделните обекти на счетоводството, така че прилагането им в единство със счетоводния метод осигурява създаването на вярна и точна счетоводна информация.

Литература

1. Вучева, Хр., Счетоводството и одитът – Правилата, принципите и професионалните умения, <http://www.b2b.bg/acountaudit.html>
2. Груева, Евг. и др., Усъвършенстване отчитането на реализацията на продукцията от растениевъдството и животновъдството в селскостопанските предприятия и организации, Национален център за научна и техническа информация по селско стопанство, хранителна промишленост и горско стопанство при ССА „Г. Димитров“, С., 1975.
3. Добрев, Д., Ревизия на търговските баланси, Печатница на армейския военноиздателски фонд, С., 1925.
4. Златков, ИВ., Последни изменения в Закона за счетоводството в „Делова седмица“, бр. 4/2004, 22-28 януари, www.delovasemitsa.net
5. Колев, Н., Счетоводството в контекста на съвременните концепции за проектиране на управленски информационни системи, сп. „Български счетоводител“, бр. 12/2004.
6. Пергелов, К., Професор Коста Пергелов за счетоводството и счетоводната наука и образование, Годишник на УНСС, 2005, с. 211, www.unwe.acad.bg/yearbook/2005/18.pdf
7. Ришар, Ж., Новият счетоводен капитализъм, списание на ИДЕС, бр. 3/2007, с. 22-23 (превод от в. „Монг дипломатик“, бр. 7/2006).

²⁵ Пергелов, К., Интензификацията на народното стопанство и усъвършенстване функциите на счетоводната отчетност, Юбилеен сборник, посветен на проф. Коста Пергелов, УНСС, София, 2002, с. 124.

²⁶ Fess, P. and others, Accounting principles, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1986, p. 9.

8. Свраков, А., Прилагането на приблизителни оценки и предположения в счетоводството, сп. „Счетоводна политика“, бр. 5-6/2006.
9. Свраков, А., Приложима счетоводна база – натрапено понятие или липсващата ни концепция за счетоводство?, сп. „Счетоводна политика“, бр. 9-10/2005.
10. Тодоров, Кр., Отчитане по сектори и връзката на финансовото и управленското счетоводство, Научно-практическа конференция „Счетоводството в условията на пазарната икономика“, 2 и 3 декември, С., 2002.
11. Трифонов, Т., Теория на счетоводството, УИ „Стопанство“, С., 1997.
12. Филипов, В., Сериозна крачка в правилната посока в контекста на счетоводната реформа и пълноправното членство в ЕС, в. „Делова седмица“, бр. 44/2004, 15-21 ноември.
13. Fess, P. and others, Accounting principles, South-Western Publishing Co., Cincinnati, 1986.
14. Kaplan, R., The Evolution of Management Accounting, Accounting Review, 3/1984. **ИИ**

Оправдан стопански риск

Павел Гайдаров

УНСС, докторант в Юридическия факултет

Резюме: Настоящата работа има за цел да посочи основните елементи на института оправдан стопански риск, да се направят някои терминологични разграничения и съпоставки, за да се разбере по-добре характерът, обхватът и значимостта на оправдания стопански риск като основание за освобождаване от отговорност.

Ключови думи: оправдан стопански риск, правен институт, освобождаване, отговорност.

JEL: K19.

Настоящата статия прави опит да разгледа интересен, но за съжаление до момента със слабо практическо приложение наказателноправен институт, какъвто е оправданият стопански риск. За по-пълното изясняване на оправдания стопански риск са посочени сравнително и накратко и някои други правни институти като нормалния производствено-стопански риск и крайната необходимост, направена е и връзка с административно-наказателната отговорност. Съдебната практика по посочения проблем е крайно недостатъчна, което от своя страна дава добра възможност на доктрината да изложи своите виждания в тази връзка.

Понятието „оправдан стопански риск“ е регламентирано в наказателното право на Република България, което не означава, че то има само тясно наказателноправно значение. Осъществяването на състава на оправдания стопански риск влече след себе си не само правни, но също и икономически последици.

Институтът оправдан стопански риск е уреден в нормата на чл. 13а от Наказателния кодекс (НК)¹. Същият е от категорията основания (наред с неизбежната отбрана; причиняването на вреди на лице, извършило престъпление и крайната необходимост), изключващи обществената опасност на деянието.

Съгласно чл. 9, ал. 1 от НК престъпление е това обществено опасно деяние (действие или бездействие), което е извършено виновно и е обявено от закона за наказуемо. От същата дефиниция е видно, че задължителен елемент на престъплението е обществената опасност. Т.е., когато не е налице обществена опасност на конкретно деяние, то не съставлява престъпление, което от своя страна означава, че не може да се търси наказателна отговорност за него. Но с това не се изчерпва въпросът.

Самото понятие „обществено опасно деяние“ е дефинирано в нормата на чл. 10 от НК, съгласно която обществено опасно е деянието, което застрашава или уврежда личността, правата на гражданите, собствеността, установения с Конституци-

¹ Относно оправдания производствен риск (преди създаването на чл. 13а от НК с ДВ, бр. 28 от 1982 г.) вж. Ненов, И., Наказателно право на Република България, обща част, кн. 2, 1992, с. 82 и 83. Вж. Гунева, М., По някои въпроси на квалификацията на оправдания риск, сп. „Социалистическо право“, кн. 11, 1980.