



## РАЗВИТИЕ НА СЧЕТОВОДНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО ПРИ СОЦИАЛИЗМА

**Доц. д-р Симеон Милев**

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p>Счетоводно законодателство</p> <p>Закон за счетоводството</p> <p>Наредба за счетоводната отчетност</p> <p>Сметкоплан</p>	<p>Настоящото изложение представя в обобщен вид развитието на българското счетоводно законодателство от 1947 до 1990 година. Последователно са разгледани отделните моменти (етапи), през които преминава счетоводното законодателство след установяването на политическата власт на Отечествения фронт и началото на нови икономически отношения, основани на държавна и кооперативна собственост. Законите като акт за уреждане на счетоводството отпадат и се заместват изцяло от наредби, инструкции, сметкоплани, указания и др. Подчертана е ролята на съветската школа в съдържателно отношение на нормотворчеството през изследвания период.</p>

Промените в периода от септември 1944 до края на 1947 година са усилена подготовка за налагане на нови икономически отношения в българското стопанство. Основната задача е превръщането на пазарната икономика в планова икономика, регулирана изцяло от държавата. Условие за това е национализацията на частните предприятия и колективизация на селското стопанство чрез кооперативна собственост. До края на 1947 година първото е значително извършено, а второто е започнало с високи темпове. Действията в тази област са улеснени от опита на Съветския съюз, който се прилага бързо и безкомпромисно.

В краткия период до 1947 година в счетоводното законодателство се прави крачка напред към бъдещата регламентация на тази област – Законът за търговските книги и Правилникът за неговото приложение. В сравнение с предходното законодателство<sup>1</sup> този закон внася нови моменти, но и запазва доста от познатите дотогава неща. В условията на все още налична частна собственост в типовите балансови схеми (едно от новите неща) е запазено понятието капитал и неговите производни. Запазена е предпазливостта при оценка на оборотното

<sup>1</sup> Наредба – закон за търговските книги от 1936 година.

имущество, както е при материалните запаси, активите в чужда валута и за обезценка на съмнителните и несъбираемите вземания. Тази предпазливост вече е допълнена и за пасивите в чужда валута. Интересно е, че предпазливостта е приложена вече и по отношение необходимостта от олихвяване на пасивите, което липсва в предходния закон. Цитираната предпазливост за посочените обекти е вече добре позната у нас след 1991 г. Най-голямата промяна в законодателството от края на 1947 г. е обемът и съдържанието на Правилника за приложение на Закона за търговските книги.

Обемът на закона е сравнително малък, общо 40 члена, но в замяна на това правилникът е огромен в сравнение с него, около 13 пъти повече текст. Ясно е, че поради бързите промени в икономическите отношения и следване на посока, различна от дотогавашната, се налага правилникът да бъде подробен, императивен и с възможност за по-бързи промени от изпълнителната власт. Това е логично при осигуряване на строг (тотален) контрол при формиране на тоталитарна държава. В него подробно са пояснени текстовете на закона, дадени са редица примери, така както те се дават в учебниците<sup>2</sup>. Включени са три типови балансови схеми – за индустрията, за търговските предприятия и за банките. Разработени са също и три типови схеми на годишната равностметка на загубите и печалбите за посочените отрасли. Най-обемната част на правилника са типовете сметкоплани за индустрията и търговията. Те са подробни до степен да представляват ръководство за прилагане на двойното счетоводство, така както го познаваме в следващите периоди на социалистическото управление. Дори в сметкоплана на индустриалните предприятия има включени калкулации на себестойността на продукцията в такива подробности, че сметкопланът се превръща в учебник по счетоводство. Тази част на правилника неизбежно е най-значимата по обем, имайки предвид ускорената индустриализация, наложена от управлението на страната.

Така Правилникът за приложение на Закона за търговските книги се явява предвестник на начина за уреждане на счетоводството в социалистическата държава от съветски тип в периода до 1990 г. Всеки подобен нормативен акт, който включва такива подробни указания, неизбежно измества акцента от закона и го концентрира върху подзаконовия акт, независимо от какъв ранг е той. Изпълнителите, в случая счетоводителите, много по-лесно разбират и прилагат подробните указания, отколкото по-общите норми на самия закон, които трябва да тълкуват и съответно творчески прилагат, стига да са в неговите рамки. Последното изисква и по-висок професионализъм. При подробните подзаконови актове отговорността за прилагането се измества на по-високото ниво – министерски съвет, министерство и т.н. Естествено това е по-лесно за изпълнителите и в продължение на около 40 г. това става втора природа. Последиците се чувстват осезаемо и сега. Едва ли това може да се погледне само от отрицателната му страна, като се има предвид обстановката, в която това се случва. Налагането

---

<sup>2</sup> А. Свракав дава висока оценка на разработването на правилника. Вж. „Развитието на счетоводното законодателство от освобождението до наши дни“, С., ИК Труд и право, с. 199.

на държавна собственост, ускореното индустриализиране, колективизацията на селското стопанство, строгият държавен контрол върху стопанската дейност и отчетността изискват бързи промени и в счетоводството. Това едва ли може да стане по друг начин освен с указания, които да унифицират отчетността, стига да се изпълнят професионално. Това се постига с правилника, той наистина е разработен професионално и достатъчно пълно за този момент. Вероятно е оказана съществена помощ от страна на Института на заклетите експерт-счетоводители, който е една от институциите, включени в работната група. Законът и правилникът действат само една година. Ясно е, че това е преходен период и за самото счетоводство. Най-малкото, което следва да се направи, е в новото законодателство да няма капиталови понятия и други, свързани с пазарна (капиталистическа) икономика.

През есента на 1948 година вече има проект на Закон за счетоводството и Правилник за приложението му. Законът е приет в края на декември същата година, а правилникът през януари следващата – 1949 година. И този закон ще последва съдбата на предходния, ще оцелее само две години – 1949 – 1950. Чрез него се отменят не само Законът за търговските книги и неговият правилник, но и Законът за Института на заклетите-експерт-счетоводители. Независими експерти при социализма не са нужни, на държавната собственост съответства само държавен контрол. Заедно със Закона за счетоводството са приети и много нормативни подзаконови актове, които изпълват подробно със съдържание всички въпроси, поставени за решаване от държавата. Както при предходния Закон за търговските книги вече е усвоен опитът за истинското решаване на въпросите чрез наредбите, инструкциите и окръжните. По-нататък ще направим преглед на някои от тях.

В Закона за счетоводството се запазват някои норми, свързани с принципа на предпазливостта по отношение оценката на оборотното имущество, така както това бе регламентирано в Закона за търговските книги. В Закона за счетоводството все още се спазва традицията на изложение на нормите и тяхното съдържание, сходно с това на Закона за търговските книги. Ключов момент е смяната на основни понятия. Например понятието „търговски книги“ със „счетоводство“. Макар и смяната на едно понятие с друго на пръв поглед да не е нещо значително, то в случая се отнася до премахване на понятие от търговския закон, който предстои да изчезне като ненужен, като нещо остаряло. Въпреки че още дълго време книгите ще са факт както в обучението по счетоводство, така и в практиката. Освен това преминаването официално към руското „счетоводство“, след това и „счетоводна отчетност“ е в духа на копирането от съветската школа, което предстои да се развие с пълна сила в следващите години и чак до промените от 90-те години. Сменят се понятията „капитал“ с „уставен (основен) фонд“, „постоянно имущество“ с „основни средства“.

Ново по отношение на оценката на имуществото на предприятието е вече специалното внимание, отделено на основните средства и по-

точно за тяхната преоценка по възстановителна стойност. Това е уредено подробно с наредба. Целта на преоценката е актуализация на стойностите на тези средства след военните години и високата инфлация, която преживява икономиката по това време. В основни линии методологията на преоценката е позната от сегашното разбиране за преоценка на дълготрайни активи според счетоводните стандарти и станало популярно най-вече в периода след 2003 година. Разбира се, има и съществени различия, най-голямото от които е, че преоценката от 1949 г., а и последващата от 1974 г. се извършват чрез ценници (ценоразписи) за групите основни средства, валидни за всички предприятия. Подобно преоценяване има и след свръхинфлацията от 1990 – 1997 г., където опростено чрез коефициенти се увеличава стойността на дълготрайните активи по окрупнени групи.<sup>3</sup> Принципно преоценките са положителна стъпка към осъвременяване стойностите на постоянното имущество, но начинът на осъществяване търпи критики. Освен това втората преоценка се извършва 26 години по-късно (към 31.12.1974 г.), но е осчетоводена от 01.01.1977 г. с две години забавяне. Третата преоценка от 1985 г. въобще не влиза в сила. След извършване на преоценката основните средства се представят по възстановителна стойност, стойността, по която биха се придобили като нови. Тъй като балансът оттогава и впоследствие съдържа корективни пера, в т. ч. и за изхажяването на основните средства (днес амортизация), изразът за представянето е „по възстановителна стойност“. След приспадането на амортизацията от възстановителната стойност се получава „амортизирана възстановителна стойност“, което се ползва днес, но не и тогава. Изобщо използването на корективни пера в баланса, предимно за активите, води до известно подвеждане на читателя за стойността на имуществото на предприятието, ако последният не е професионално запознат с тази област.

Доразвита е темата за калкулиране себестойността на промишлената продукция.<sup>4</sup> Прилага се пълната себестойност, която включва производствените разходи, преки и разпределяеми, общите разходи на производствените звена, наричани цехови, и общите разходи на предприятието, наричани общо заводски разходи. Пълната себестойност е традиция в немската счетоводна школа и е алтернатива на вероятно много по-разпространената „съкратена себестойност“, която и в България се прилага след 1990 г.<sup>5</sup> Предимства и недостатъци има и при двата вида себестойност. Най-същественото за отбелязване е, че при съкратената себестойност разходите за управление на предприятието не участват в стойността на незавършеното производство и готовата продукция, което е в духа на предпазливостта. Пълната себестойност дава възможност за допълнителен анализ на

<sup>3</sup> Тази преоценка е разпоредена по социалистически модел от Министерския съвет към 31.12.1997 г. Впоследствие в Закона за счетоводството е регламентиран сходен модел, приложим ежегодно до 2001 г. включително.

<sup>4</sup> Инструкция за съставяне калкулация на себестойността на промишлената продукция от 1949 година.

<sup>5</sup> Вж. повече в А. Свраков, Развитие на счетоводното законодателство, ИК Труд и право, С., 2019 г. с. 242.

себестойността и допълнителни изводи за управлението на предприятието. Иначе казано, едната от двете себестойности може да добави допълнителни знания за управлението на предприятието, независимо коя себестойност официално следва да се представи във финансовите отчети. Това е въпрос на анализ от специалистите (счетоводителите), стига това да е осъзнато и да се иска и цени от управляващите предприятието. В днешно време последното е по-скоро изключение, отколкото правило. По времето на социализма, ако не са някои официални изисквания, най-вече в рамките на стопанските обединения, и тогава едва ли е щял да се извършва подобен анализ. Нещо повече, през 70-те и 80-те години в научните среди се критикува слабо застъпеният финансов анализ в предприятията, използвайки израза, че „анализът на стопанската дейност е в пеленачески стадий“.

Както беше посочено по-горе, Законът за счетоводството оцелява до края на 1950 г. За да отговори на динамиката на процесите, държавата в лицето на Президиума на Народното събрание упълномощава с укази Министерския съвет да регулира отчетността и финансовия контрол с подзаконовни актове. В края на 1950 г. правителството приема две важни постановления – № 2913 за вътрешноведомствения финансов контрол и № 2914 за счетоводната отчетност. Двете следват, както се казва, „ръка за ръка“ и реално изпълват със съдържание лозунга „отчетност и контрол, това е социализъм“. А това не е ли валидно и за капитализма и не само за отделното предприятие? С постановлението за счетоводната отчетност се приемат наредбите за документите и счетоводните записвания, за главните (старшите) счетоводители, за счетоводните отчети и баланси. С тях започва ерата на унифициране по динамичен модел, при който промените по принцип са ежегодни. От този момент нататък указанията, инструкциите, наредбите, окръжните и сметкопланите стават нормативната уредба на счетоводството за 40-годишен период. Указанията и инструкциите на ниво стопански обединения стават ежедневие и почти преповтарят актовете на министерството на финансите и други ведомства в управлението на икономиката. Главните счетоводители привикват да следят, четат и прилагат първо указанията на висшестоящата организация и след това, ако е необходимо, актовете на министерствата и министерския съвет, а до законите обикновено не стигат.

Основният нормативен акт за счетоводство през този период поне от формална гледна точка е Наредбата за счетоводната отчетност (1969 г.)<sup>6</sup>, приета на основание Закона за държавен финансов контрол (в сила от 1961 г.). Това е така, защото посоченото по-горе за инструкциите, указанията, окръжните и сметкопланите вече работи на високи обороти. Всички тези без самата наредба се ползват, както се казва, „ежедневно“, защото те дават необходимите детайли за пряко прилагане в счетоводството на всяко предприятие.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> По-късно е заменена от нова такава в сила от 1981 г.

<sup>7</sup> В края на 70-те години, като главен счетоводител на малко предприятие за около 2 години, не си спомням да ми е било необходимо ползването на Наредбата за счетоводната отчетност.



Съществена роля, а дори може да се каже водеща роля в счетоводната практика започват да играят сметкопланите. Важен момент в тяхното издигане като главен фактор на влияние върху счетоводната практика е преминаването от типови отраслови сметкоплани към единен сметкоплан за народното стопанство. Първият такъв от е 1957 г, вторият от 1967 г., третият от 1978 г. Четвъртият от 1984 по-скоро допълва предходния и не внася съществени промени. Сметкопланът на практика се оказва настолната книга (евангелието) на счетоводителя. Тази му роля се подсилва и от издадените 7 броя указания за счетоводно отчитане на групите стопански операции, наречени свитъци. Издадени са 1978 г. от МФ, дирекция Методология на счетоводната отчетност. Свитъците съдържат многобройни стопански операции по окрупнени обекти на отчитане, счетоводните статии за тях и допълнителни обяснения. Свитък № 1 е предназначен за отчитане на основните средства, Свитък № 2 за материалните ценности без готова продукция и стоки, Свитък № 3 за работната заплата и т.н.

Сметкопланът оказва влияние и върху обучението по счетоводство. Неговите подробни указания за ползването на сметките и кореспонденцията между тях са много сериозна предпоставка не само за практиката, но и за практическата насоченост на обучението както в средните, така и във висшите училища. Обучаваните ползват в занятията и на изпита задължително действащия сметкоплан. Това е положително по отношение частта от знания, която се отнася до способността на учащите се да умеят да класифицират икономическата информация по счетоводному. Друг е въпросът, че някои други необходими знания биват до известна степен пренебрегвани. Финансово-икономическите аргументи за счетоводните записвания в голяма част от обучението липсват. Залага се предимно на запомняне на кореспонденцията на сметките. Пренебрегва се значително и познаването на най-приложимите първични документи. Това последното е оставено на личната инициатива на преподавателите.

Друг интересен момент в счетоводното законодателство е Наредбата за амортизациите и нейният по-важен придатък за работата на счетоводителите – Таблицата за амортизационните норми<sup>8</sup>. Изключително важен нормативен акт, поради това че начисляването на амортизациите е един от основните въпроси в управлението на финансите на предприятието. Затова те се изработват подробно, прецизно, за всички икономически отрасли и подотрасли на промишлеността и всички универсални основни средства. Амортизационни норми са предвидени и според извършената работа на база натурални показатели. Предвидени са и норми за основен ремонт, въпрос, който по принцип е решен правилно и е актуален и днес.<sup>9</sup> Не е случайно, че с отпадането на тези таблици през 90-те години амортизирането е една от основните слабости в счетоводството. Тази слабост продължава и досега, макар и не така масово.

<sup>8</sup> Последната е от 1988 г., ДВ, бр. 36 и 37.

<sup>9</sup> Такова резервиране на суми за ремонт се прилага по МСС 16 за определени активи, предимно кораби и самолети.

Известни промени настъпват в счетоводството следствие от приемане на Указ 56 за стопанската дейност от началото на 1989 г. Този указ е опит да се излезе от омагьосания кръг на икономика, основана само на държавна собственост без никакви пазарни принципи и частна инициатива. Създаването на частни фирми от гражданите на републиката предизвиква необходимост от нови знания, но докато счетоводната професия се чуди какво точно да промени, идват политическите събития от края на същата година. Така че година по-късно, от началото на 1991 г., е дадена новата посока – счетоводство за пазарна икономика, капитализмът се връща.

Относно цялостната картина на регламента на счетоводството при социализма ще си позволя да цитирам нещо, написано преди 31 години: *„Както в икономиката като цяло, така и в счетоводството, като част от нейното управление, тенденцията е към демократизиране, към прехвърляне центъра на отговорността за вземане на решения на по-ниско равнище в йерархията на управление. С други думи, за счетоводната отчетност това означава рязко съкращаване на централно регламентираните въпроси, отнасящи се до функционирането ѝ в стопанската практика.“*<sup>10</sup>

От началото на 1991 година прехвърлянето на отговорността към предприятията за голяма част от въпросите на счетоводството става факт с приемането на Закона за счетоводството. Въпросът вече е какво полезно от счетоводството при социализма можем да вземем и продължим да прилагаме с известни подобрения и изменения според новите условия. Практиката след 1991 г. показва, че този въпрос остава открит, т.е. не е решен задоволително. Например формиране на разумна амортизационна политика, подходът на амортизациите за основен ремонт, видоизменен и прецизиран индивидуално, използване на възможностите на калкулацията на пълната себестойност и др. При днешните условия всичко това зависи от управлението на предприятията, а не от държавата.

#### **Библиографска справка:**

1. Закон за държавния финансов контрол от 1961 г.
2. Закон за счетоводството от 1948 г.
3. Закон за търговските книги от 1947 г.
4. Инструкция за съставяне калкулация на себестойността на промишлената продукция от 1949 година.
5. Милев, С. и А. Свраков. За нов подход при регламентирането на счетоводството, доклад на научна конференция Счетоводната отчетност, икономическият анализ и

<sup>10</sup> Милев, С. и А. Свраков. За нов подход при регламентирането на счетоводството, доклад на научна конференция Счетоводната отчетност, икономическият анализ и финансовият контрол в условията на новите икономически структури, Варна, 1989 г.

финансовият контрол в условията на новите икономически структури, Варна, 1989 г.

6. Наредба за амортизациите.
7. Наредба за преоценката на основните средства.
8. Наредба за счетоводната отчетност от 1969 г.
9. Наредба за счетоводната отчетност от 1981 г.
10. Наредба – закон за търговските книги от 1936 година.
11. ПМС 2913 За вътрешноведомствения финансов контрол.
12. ПМС 2914 За счетоводната отчетност.
13. Правилник за приложение на Закона за търговските книги от 1947 г.
14. Правилник за приложение на Закона за счетоводството от 1948 г.
15. Свракав, А. Развитие на счетоводното законодателство от Освобождението до наши дни, С., ИК Труд и право.
16. Таблица на амортизационните норми, ДВ, бр. 36 и 37 1988 г.

## EVOLUTION OF ACCOUNTANCY LEGISLATION DURING THE SOCIALIST PERIOD

**Assoc. prof. Simeon Milev, PhD**  
Certified Public Accountant  
Registered Auditor

<b>Keywords:</b>	<b>Summary</b>
Accounting legislation Accountancy Act Accounts Ordinance Chart of accounts	The paper summarizes the development of the Bulgarian accounting legislation from 1947 to 1990. The various stages through which the accounting legislation passed after the establishment of the political power of the Fatherland Front and the beginning of new economic relations based on state and cooperative ownership are considered consequently. The laws as an act for regulating the accounting are abolished and completely replaced by ordinances, instructions, chart of accounts, instructions, etc. The role of the Soviet school in relation to the content of the rulemaking during the period of research is emphasized.