



## ЩО Е ТО СЧЕТОВОДСТВОТО?

*Димитър Желязков Желязков*  
*Дипломиран експерт-счетоводител,*  
*Регистриран одитор*

### Ключови думи:

Метод

Методология

Методика

### Резюме

*Целта при написването на статията е да се подчертае следното:*

- 1. Счетоводството е една функционална подсистема в системите за управление на различните равнища на управление;*
- 2. Класифицирането му и „кръщаването“ му на различни самостоятелни видове е уместно доколкото се акцентира върху негови атрибутивни характеристики;*
- 3. Маркира се същността на понятията метод, методология и методика в счетоводството;*
- 4. Акцентира се върху ограничения обхват на счетоводната методология, прилагана в развитите страни в Западна Европа и при разработването на IFRS, като се маркира съвременният обхват на счетоводната методология в съдържателен аспект;*
- 5. Посочва се „българската школа“ в областта на теорията на счетоводството, която за съжаление в момента е в „залез“;*
- 6. Посочва се необходимостта и от съвременно образование на счетоводните кадри в теоретичен и практико-приложен аспект;*
- 7. Загатва се за необходимостта от съвременна балансираност между развитие на методология, методика и кадрови потенциал.*

Провокирани сме за написването на тази статия от следното:

- Участието ни в 45-ия симпозиум в Златибор, Република Сърбия на тема: Счетоводство и мениджмънт в частния и публичния сектор;
- Хубавата и интересна книга от д-р Антон Свраков „Размисли за счетоводството в минало и в настояще време;
- Застоят в теорията на счетоводството у нас от 1989 г. насам;

- Неразбирането в развитите страни на ролята и значимостта на теорията на счетоводството относно подготовката на счетоводителите в професионален мисловен аспект;
- Ограниченото и опростенческо представяне на теорията на счетоводството единствено като теория и анализ на баланса, което е залегло и при разработването на МСФО;
- Роенето на видовете счетоводство като нещо напълно самостоятелно например управленско счетоводство, счетоводство на разходите, аналитично счетоводство, зелено счетоводство (защо не пембено счетоводство), корпоративно счетоводство (а какво е некорпоративното счетоводство?), екологично счетоводство, креативно счетоводство и др.

Може би някой ден, както е тръгнало, някой ще измисли и „неевклидово счетоводство”, което ще бъде поредната професионална простотия.

Вярно е, че е налице абсолютно и относително изпростяване на населението на земята, ама чак пък толкова в областта на счетоводството е прекалено.

Ето защо от позицията на нашия професионален път и опит ще се опитаме синтезирано и систематично да изложим нашето разбиране по поставената тема.

Ако се анализират ролята и значението на счетоводството в исторически аспект, трябва да се акцентира върху следното:

1. Появата на счетоводството е свързана с човешката общност, започвайки от семейство, племе, предприятие, народ.

Хората имат нужда да балансират своите потребности с разполагаемите за тяхното удовлетворяване материални и духовни ресурси. Дисбалансът между потребности и ресурси предопределя съзнателно организираната човешка дейност, целенасочена към обезпечаването на пълна удовлетвореност на човешките потребности на различните нива на човешки общности.

Това е обективният генезис на счетоводството.

В този смисъл появата на счетоводството е свързана с човешките общества и може да се твърди, че счетоводството е обективен атрибут на човешките общности.

2. Доколкото се разполага с артефакти, доказващи съществуването на счетоводството, става ясно, че е налице организирано счетоводство от много векове преди новата ера.

Видно е, че посредством счетоводството се регулира стопанската дейност в различните човешки общности, но целта е неизменно удовлетворяване на човешките материални и духовни потребности. На практика това става чрез тяхното метрифициране, възникването условно казано на стопански единици с развитието на размяната на богатата след тяхното метрифициране и определянето на регионален или световен еквивалент за размяна с появата на парите и развитието на стоково-паричните отношения. Счетоводството е трябвало да отразява движението на богатата и на собствеността върху тях, което е довело и

до прилагането на т.нар. двойно счетоводно записване. Необходимо е било тази информация да се регистрира и запамети на технически носители с оглед на нейната нееднократна употреба.

Във връзка с това се развива системата на счетоводните сметки, появяват се счетоводните документи, регистри, отчети и счетоводни архиви.

Това може да се констатира 7-8 хиляди години преди новата ера. Във връзка с това сме изследвали в музея „Лувър“ в гр. Париж, Франция счетоводството на град-държава в Месопотамия между реките Тигър и Ефрат преди около 8 хиляди години. Видно е метрифициране на блага, система на сметки, двустранно отразяване и формиране на крайни салда.

3. Ние считаме, че на определен етап от това развитие е налице и теоретично обосноваване на методологията, методиката и организацията на счетоводството в границите на т.нар. градове-държави и стопански единици.

Ето защо считаме, че е имало някаква друга теория преди Лука Пачоли по отношение на счетоводството. Ще посочим само обстоятелството, че през 1458 година в Неапол е написана книгата на Бенедето Котрули „За търговията и усъвършенстването на търговеца“, в която има отделна глава „За търговското счетоводство“, но тя е отпечатана по-късно от книгата на Лука Пачоли, отпечатана във Венеция през 1494 г. В нея също така е налице теоретично обосноваване на търговското счетоводство

За нас Лука Пачоли е в ролята на Карл Маркс в областта на счетоводството, защото като него обобщава развитието на счетоводството като теория и практика и теоретично обосновава същността на неговите атрибути, формиращи на този етап счетоводната методология, методика и организация.

Става ясно, че счетоводството се е развивало винаги като информационна система, посредством която се цели постигането на балансираност между човешки потребности и разполагаеми материални и духовни ресурси за тяхното удовлетворяване.

То се е развивало и се развива като ясно осъзната и целенасочена за постигането на посочената цел дейност, която по същество винаги е под формата на структурирана информационна система.

В момента на всички специалисти в сферата на счетоводството е известно, че счетоводството трябва да се разглежда като завършена функционална подсистема в изградените системи за социално и икономическо управление на микро- и макроравнище, т.е. от отделното предприятие като юридическо лице или в юридическите лица с нестопанска цел – счетоводство на „предприятието“ (условно казано) и т. нар. национално счетоводство – макросчетоводство.

Във връзка с това е възможно в перспектива да се появи в завършен вид и мезоравнище като регионално счетоводство на областта например или населеното място.

Основното предназначение на системата на счетоводство е да отчита в определена периодика динамиката и статиката във финансовото и имуществено състояние на системата за управление, в която е организирана на съответното равнище на управление. Освен това тази система трябва да мотивира управленските решения по отношение регулирането в посочените аспекти на състоянието на съответната система за управление.

В условията на развита икономическа интеграция и глобализация обективно възниква въпросът за съпоставимостта, прозрачността, обективността, точността и законосъобразността на тази информация.

Тези атрибутивни характеристики на счетоводната информация на практика изискват и прилагането в конкретните счетоводни системи на единна или еднозначна методология, методика и организация независимо от степента на тяхната автоматизация.

Това означава, че и счетоводителите трябва да бъдат подготвени за еднозначно счетоводно познание на икономическата действителност на микро- и макроравнище.

По този начин практически се обезпечава индуктивно-дедуктивна връзка между счетоводната теория и практика, т.е. теорията предопределя практиката и по обратната връзка практиката въздейства върху развитието на теорията.

Историческото развитие на счетоводството доказва недвусмислено тази връзка, тъй като практиката се развива непрекъснато на база на развитието на теорията и обратно, теорията се развива на база на практиката.

Предопределящо в случая е развитието на информационните потребности на потребителите, външни и вътрешни, на счетоводната информация в статично и динамично изражение от конкретната система за управление при конкретни социално-икономически условия и приложимо законодателство.

Ето защо, за да се гарантира ефектно счетоводно познание на обективната икономическа действителност, е необходимо практическото обезпечение на добра и адекватна счетоводна теория, счетоводна практика и счетоводна квалификация на кадрите.

Тъй като ситуацията в нашата страна в момента е меко казано трагична в посочените аспекти, е необходимо своевременно да се предприемат необходимите мерки, за да се излезе от ситуацията с оглед пълното удовлетворяване на съвременните информационни потребности на потребителите на счетоводна информация.

Първо трябва да стане ясно, че счетоводството като система се организира по един и същ начин на база на единна методология, методика и конвергирана регламентация на базата на международните регламенти, конвенции и стандарти.

Така че произволните класификации на счетоводството без обосновани критерии са неуместни. Освен това всички класификации имат условен характер с оглед подчертаването на отделни аспекти от организацията, структурата и атрибутивната характеристика на счетоводството като една информационна система.

Ще посочим известните критерии, подчертаващи тези акценти:

1. Според равнището на управление, на което се организира счетоводството, то е:
  - Микросчетоводство, т.е. условно казано счетоводството на предприятието;
  - Мезосчетоводство, т.е. регионално счетоводство;
  - Макросчетоводство, т.е. национално счетоводство.

При тази класификация основното е, че независимо от еднаквата функционална насоченост на трите равнища на управление, при националното счетоводство се прилага в значителна степен и математико-статистическа методология и методика освен счетоводните, типични за останалите две равнища. Освен това е необходимо да имаме единна класификация на разходите за всички равнища на управление, което не е налице в нашата страна по отношение на материалните разходи и разходите за външни услуги.

2. Според потребителите, към които е насочена счетоводната информация:
  - Общо (финансово) счетоводство;
  - Управленско счетоводство.

Това разпределение до голяма степен е условно, защото счетоводството в едно предприятие е едно, но организирано в тези два аспекта, които практически се явяват подсистеми на системата на счетоводството. В случая информационната база принципно е една и съща, само че при мотивирането на управленските решения се прилагат и математически модели примерно за оптимизиране на разходите, определяне на критичната точка на печалбата, регулиране на запаси, асортимент и др.

Става ясно, че при тази класификация става въпрос за разграничение на съставни части от едно цяло – системата на счетоводството на предприятието.

3. Според степента на обобщаване на информацията може да се говори за синтетично и аналитично счетоводство, но това не са отделни счетоводства и въобще тази класификация не е уместна, тъй като този класификационен критерий се прилага по отношение класификацията на счетоводните сметки относно съдържащата се в тях информация с различна степен на обобщаване.
4. Според икономическия сектор от гледна точка на собствеността имаме:
  - Счетоводство в публичния сектор;
  - Счетоводство в частния сектор.

Подходът при изграждането на счетоводството принципно е един и същ, но имаме специфични разлики по отношение организацията на бюджетното счетоводство.

За нашата страна те се свеждат до обстоятелството, че публичният сектор се идентифицира с бюджетното счетоводство, което не е напълно достоверно.

Необходимо е също така да се преразгледат сериозно обхватът и съдържанието на счетоводната методология и практика като имаме предвид съвременното социално-икономическо развитие.

Като теория методологията е свързана преди всичко със счетоводното познание на икономическата действителност, а методиката с възможността за практическата приложимост на методологията при определена организация на счетоводното отчитане в отделната система за управление, приложимо законодателство и конкретни социално-икономически условия.

Според нас счетоводната методология е комплекс от взаимосвързани елементи, чрез които е възможно непрекъснатото реализиране на счетоводното познание в конкретната система за управление.

Думите методология и методика имат гръцки произход.

В последното четвърто издание на Български тълковен речник от 2012 година на стр. 449 те са определени по следния начин :

1. Методология – 1. Система от принципи и средства за организиране и провеждане на дадена научна или практическа дейност. 2. Наука за основните принципи и средства на научното познание.
2. Методика – 1. Съвкупност от методи и похвати за обучение или за практическо извършване, осъществяване на нещо. 2. Наука за методите на преподаване на даден учебен предмет.

Според нас и двете тълкувания имат недостатъци. Това е валидно и за определението на метод като начин, подход за теоретично изследване или практическо осъществяване, извършване на нещо на посочената по-горе страница.

Недостатъците при тълкуването по отношение на методологията и методиката според нас се заключават в това, че при методологията системата е съвкупност от методи, принципи и средства за познание в теоретичен и практико-приложен аспект, т.е. основната цел е познанието, докато при методиката основната цел е организирането по определен ред и начин на практическо прилагане на познанието с оглед решаването на практически проблеми, т.е. неговото практическо приложение с определена целенасоченост.

При посоченото тълкуване не се акцентира достатъчно относно отграничаването на целенасочеността, т.е. че при методологията това е съответното познание в теоретичен и практико-приложен аспект, докато при методиката е организирането в определен ред на осъществяването на познанието в посочените аспекти и решаването на практически задачи.

При съвременните условия ние се нуждаем от актуализиране на обхвата и съдържанието както на счетоводната методология, така и на счетоводната



методика в посочените аспекти, като имаме предвид актуалното съдържание и обхват на предмета на счетоводството в конкретните системи за управление.

У нас все още е налице традиционалното схващане за предмета на счетоводството, че това са фазите на възпроизводствения процес, а именно снабдяване, производство, реализация и разпределение за възпроизводство и натрупване.

При съвременните условия е необходимо да се има предвид, че обхватът на предмета на счетоводството се предопределя от информационните потребности на потребителите на счетоводната информация.

Това е по отношение на микросчетоводството, т.е. системата на счетоводството в отделното юридическо лице.

Във връзка с това трябва да отбележим, че съвременното начало на научното теоретично счетоводно третиране на икономическата действителност е поставено от проф. д-р Димитър Добрев, бивш ръководител на катедра „Счетоводство“ в сегашния УНСС и бивш председател на Института на заклетите експерт-счетоводители от 1931 г. до 1944 г.

Нещо повече, като ученик на световно известния немски специалист в областта на теорията на счетоводството проф. Ойген Шмаленбах той поставя основите на „българска“ теоретична школа, която имаше много добро развитие до деветдесетте години на XX век независимо от централизирането и дирижирането на счетоводството през епохата на социализма в България.

Като по-известни последователи на проф. д-р Димитър Добрев в областта на теорията можем да посочим проф. д-р Александър Георгиев, немски възпитаник, проф. Петко Бахчеванов, френски възпитаник и първия колега на работа в системата на ООН след 9 септември 1944 г., проф. Коста Пергелов, проф. Тотю Тотев, доц. Катерина Караиванова от катедрата в сегашния УНСС, проф. Бойчо Бойчев и проф. д-р Марко Базлянков от катедрата в сегашния Икономически университет във Варна и проф. д-р Димитър Спасов от катедрата в Стопанска академия „Димитър Ценов“ в Свищов.

Без да влагаме пристрастия, трябва да подчертаем, че на редица международни конгреси в бившите социалистически страни нашата теоретична школа в областта на счетоводството определено доминираше със своята обосновааност в теоретичен и практико-приложен аспект по отношение на дискутираните проблеми.

Не ни е приятно да констатираме, че нашите теоретични достижения не се доразвиват и актуализират, т.е. налице е „залез“ в областта на теорията на счетоводството.

Минаха доста години откакто проф. Тотю Тотев постави въпроса за възпроизводството на природната среда като елемент на възпроизводствения процес и необходимостта от създаване на счетоводна информация в предприятията, замърсители на околната среда. С негово позволение продължихме да работим по този въпрос и получихме модел, който бе използван

при разработването на отменен национален счетоводен стандарт относно разходите за възпроизводството на околната среда.

За момента нищо не е направено в света по този остър проблем, имащ за резултат разширяването на озоновите дупки и нарушаването на екологическото равновесие, което изисква незабавното разработване на такъв стандарт в състава на IFRS.

Същевременно нарасна необходимостта от включването в обхвата на счетоводството на създаване на счетоводна информация относно фазите на икономическия цикъл чрез прилагането на адекватна счетоводна политика за отделните фази – криза, депресия, подем и застои.

На практика това означава, че в счетоводната подсистема „Счетоводство за управлението“ трябва да се обоснове регулирането на имущественото и финансовото състояние на предприятието условно казано през отделните фази на икономическия цикъл, което практически се реализира чрез разработването и прилагането на конкретна счетоводна политика.

На мезо- и макроравнище няма принципна разлика в обхвата на предмета на счетоводството, но специфичното е различната цел, а именно обосноваване планирането и отчитането на регионалния и държавния бюджет по отношение на приходите и разходите.

Като имаме предвид изложеното по отношение на счетоводната методология, на съвременния етап се очертават следните елементи, като подчертаваме наличието на взаимовръзка и обусловеност между тях:

- Метрифициране, оценка и регистрация;
- Документиране, първично и вторично;
- Калкулация;
- Система на счетоводните сметки и двустранно записване по сметките;
- Балансово обобщаване, систематизиране и ресистематизиране на счетоводната информация с оглед задоволяването на обективните информационни потребности на вътрешните и външни потребители на тази информация;
- Счетоводен анализ и регулиране на финансовото и имуществено състояние в конкретната система за управление;
- Счетоводен контрол – превантивен, текущ и последващ.

Може да се посочи, че това е методологията, прилагана при научно-теоретичните счетоводни изследвания, докато в практико-приложен аспект в обхвата на счетоводната методология и методика се включват и счетоводните принципи, регламентирани в Международните счетоводни стандарти за частния и публичния сектор.

Нямаме намерение да се спираме на същността на елементите на счетоводната методология, тъй като тя е позната на счетоводителите в нашата страна.



По отношение на счетоводната методика трябва да подчертаем, че тя се формализира в два аспекта – формата на счетоводството и прилаганата счетоводна политика. Основната разлика се състои в това, че формата на счетоводството е практическото прилагане на елементите на счетоводната методология в определен род и взаимовръзка за реализирането на счетоводното отчитане на дейността на съответната система за управление в абстрактно-познавателен аспект в статика и динамика, докато счетоводната политика държи сметка и за конкретните социално-икономически условия и приложимо законодателство.

Тъй като на практика счетоводното отчитане на дейността в отделната система за управление се предопределя в значителна степен от разработената и приложена счетоводна политика, става ясно защо в световен мащаб не е възможно да се получи абсолютна съпоставимост на счетоводната информация.

Поради тази причина обърнахме гръб на хармонизацията на счетоводството и започнахме да пледираме за конвергенция.

При развитието на икономическата глобализация обаче за постигането на определена степен на конвергенция в системата на счетоводството е необходимо и конвергиране в юридически, данъчен и трудово-социален аспект.

Става ясно, че практически това е почти нерешим проблем поради действието на много стохастични фактори като:

- Обществени нрави, бит, обичаи и култура;
- Правна настройка;
- Религия;
- Начин на управление;
- Степен на развитие на социално-икономическите отношения;
- Трудово-правни и социални проблеми;
- Държавна данъчна политика;
- Ниво на развитие и квалификация;
- Други фактори;

Във връзка с това ще посочим един пример.

В Европейския съюз се дискутира проблемът за единно данъчно облагане в страните-членки, т.е. данъците да бъдат като вид еднакви и да се изчисляват по един и същ начин. Съпротивата от някои страни е, че ще се наруши автономността на фискалната политика в отделните страни. Не споделяме този аргумент, защото тази политика би намерила израз в мотивирането и прилагането на различни данъчни ставки за един и същ данък в отделните страни, както е в момента по отношение на данъка върху добавената стойност.

Но ако продължим с този пример, това означава, че този данък ще се определя посредством единна методология и методика, предполагащи регламенти за регистрация и дерегистрация, ползване на пълен и частичен данъчен кредит, унифициране на облагаемите и освободени сделки,

вътрешнообщностно облагане и облагане на операциите с трети страни, еднаква трактовка за стока и услуга, място на дейност, данъчен период и др.

Тогава в счетоводството на предприятията условно казано в различните страни ще имаме ли съпоставимост? Очевидно да при уеднаквяване на счетоводното отчитане на данъка.

С този пример считаме, че илюстрираме проблемите с Конвергенцията на системата на счетоводството в световен мащаб. Затова конвергирането на обхвата и съдържанието на IFRS и US GAAP не върви въпреки полаганите усилия в тази посока и достигането на ситуацията, когато ще имаме единни световни счетоводни стандарти.

Проблемът за квалификацията на счетоводителите – образователна и практическа, е много съществен, тъй като и най-добрата теория и практика не могат да работят ефективно при наличие на неквалифицирани счетоводители. Независимо че при съвременните условия са налице трудности относно практическата подготовка на студентите, трябва да се намери подходящо решение, чрез което да се съчетава теорията с практиката. Когато получат дипломата си, те трябва „да знаят и да могат“ в областта на счетоводството.

В заключение става ясно, че счетоводството се е развивало и се развива като отделна система (подсистема) в системите за управление.

Не можем да приемем, че имаме различни видове, защото счетоводството си е счетоводство с различни атрибутивни характеристики в зависимост от това каква е системата за управление, в която е изградено и за какво равнище на управление става въпрос.

Не случайно много пъти се подчертава, че счетоводството за компетентния счетоводител е просто нещо, но не е за „прости хора“.

### **Библиографска справка:**

1. Бойчев, Б. и други „Обща теория на социалистическата счетоводна отчетност“, Варна, 1964 г.
2. Добрев, Д. „Счетоводството в своя произход и научна основа“, София, 1937 г.
3. Желязков, Д. „Неотложни мерки за възстановяването на доверието към счетоводната и одиторската професия в началото на 21 век.“, Сборник с доклади, Русе, 2004 г.
4. Желязков, Д. „Актуални проблеми във връзка с развитието на счетоводното и одиторското законодателство в Република България“, Сборник с доклади, София, 2005 г.
5. Желязков, Д. „Съвременното счетоводство – теория, практика и регламентиране“. Годишник на ИДЕС, София, 2010 г.
6. НСС 6 Разходи за опазване на околната среда, ПМС № 65 от 25 март 1998 г.

7. „Рачуноводство и менаџмент и приватног и јавног сектора“, Златибор, 2014 г.
8. Свраков, А. „Размисли за счетоводството в минало и настоящее време“, гр. Софија, 2014 г.
9. Тотев, Т. и др. „Обща теорија на социјалистическата счетоводна отчетност“, Варна, 1973 г.

## ACCOUNTING: WHAT IS IT?

**Dimitar Jelyazkov**

*Certified Public Accountant, Registered Auditor*

### **Key words:**

*Method*

*Methodology*

*Techniques*

### **Summary**

*The aim in writing this article is to highlight the following:*

1. *Accounting is a functional subsystem within governance systems at various levels of governance;*
2. *Classifications within accountancy and designations of different stand-alone types of accounting are relevant insofar as they highlight its characteristics;*
3. *The article discusses the nature of the concepts of method, methodology and techniques in accounting;*
4. *The article highlights the limited scope of accounting methodology used in advanced West European countries and in developing IFRS while laying down the current scope of accounting methodology in terms of content;*
5. *The article also mentions the “Bulgarian school of thought” in the accounting theory which regrettably now is in decline;*
6. *The article indicates the need for modern education of accounting professionals in theoretical and practical respect;*
7. *The article also implies the need for up-to-date balance between the development of methodology and techniques and human resources potential.*