

СЧЕТОВОДНАТА ПОЛИТИКА НА ПРЕДПРИЯТИЕТО В ИСТОРИЧЕСКИ АСПЕКТ

Анелия Галинова

РЕЗЮМЕ — *Счетоводната политика представлява ключов инструмент при разработването и разбирането на финансовите отчети на предприятието. На съвременият етап, всяко предприятие има свободата да избере и да разработи свой модел на счетоводна политика, като спазва приложимите счетоводни стандарти, нормативната уредба по въпросите за счетоводството и действащите счетоводни принципи. За да се даде тази възможност на предприятието, в настоящето, счетоводната политика преминава през дълъг път на развитие. С настоящата статия си поставяме за цел да изясним причините довели до необходимостта от разработването на счетоводна политика и да проследим исторически процесът на нейното изграждане.*

Ключови думи: *счетоводна политика, счетоводни принципи, счетоводни стандарти*

THE ACCOUNTING POLICY OF THE ENTERPRISE IN HISTORICAL ASPECT

Aneliya Galinova

ABSTRACT— *Accounting policy is a key tool in developing and understanding the entity's financial statements. At the present stage, each enterprise has the freedom to choose and develop its accounting policy model, while complying with applicable accounting standards, accounting regulations, and current accounting principles. In order to give this an opportunity on enterprise, in the present, accounting policy is going through a long path of development. This article aims to clarify the reasons that led to the need to develop accounting policies and to track the process of its construction.*

Keywords: *accounting policy, accounting principles, accounting standards*

1. ВЪВЕДЕНИЕ

В условията на пазарна икономика се промени подхода към изграждане на счетоводството в предприятията. От строго регламентиране на счетоводния процес от страна на държавата в миналото, сега се премина към разумна комбинация от държавно регулиране и самостоятелност на предприятията при изграждането на счетоводството. Същността на новите подходи на счетоводството се състоят в това, че на базата на установените от държавата общи правила към счетоводството, предприятията сами разработват собствена счетоводна политика, чрез която се решават поставените пред счетоводството задачи. По този начин „счетоводната политика на предприятието е неин пътеводител в бурния океан на стопанската дейност. От нейното правилно разбиране, оформяне, разкриване, зависи до голяма степен

крайния икономически резултат на дейността (Булатов, 2005).” Това ни показва важното значение, което има счетоводната политика за предприятието.

Историята на термина „счетоводна политика” датира от края на 30-те години на XX век. Появата му се свързва с първия значителен опит да се установи официален счетоводен стандарт по счетоводство, който е бил изготвен в САЩ през 1929 г., за да се преодолеят последствията от рухването на фондовата борса. Американската правна доктрина традиционно допуска и позволява ограничена държавна намеса в регулирането на отношенията на предприятията с външните потребители (с изключение на правителството) във връзка с отчитането на дейността. В същото време осигуряването на интересите на външни потребители, в тази връзка, се възлага основно на тях самите, а държавата само очертава границите на възможното поведение на компаниите, чрез въвеждане на алтернативни и разпоредителни правни норми. Според някои автори, именно „разпоредителният метод за правно регулиране на счетоводството е намерило израз в понятието "счетоводна политика" (Арсенов, 2011).”

Според Ф. Бутинця причините за възникването на счетоводната политика в условията на пазарна икономика са (Бутинця, 2009):

- алтернативните варианти за организация и водене на счетоводството, предвидени от законодателните документи;
- разширяване на видовете дейности и организационно-правните форми на стопанските субекти;
- променящата се роля на счетоводителя, в икономическия живот на предприятието, от обикновен регистратор на стопанските операции до активен участник в него.

Към тях бихме допълнили още: необходимостта от унифициране на финансовите отчети, за да може представената в тях информация да бъде разбрана от широк кръг потребители; да се повиши съпоставимостта на информацията; да се ограничи манипулирането със счетоводна информация.

М. Кутер счита, че счетоводната политика възниква тогава, когато счетоводителят, в допълнение към констатирането на обективните икономически процеси, прави избор между алтернативните подходи за счетоводно отчитане. „След като счетоводителят прави предположения, допускания и отразява не само очевидните факти – посочва М. Кутер – има възможност за утвърждаване, групови интереси и разбира се, счетоводна политика. Участниците в управленския процес преследват собствените си интереси, избирайки определени цели, които могат да се постигнат (или да не се постигнат), като избират счетоводна политика (Кутер, 2002).“ Считаме, че изразеното становище не е без основание. Ако липсва възможността за избор между различни алтернативи, то счетоводното отчитане ще бъде еднакво за всички предприятия, а от там ще отпадне и необходимостта от разработването и оповестяването на счетоводна политика.

2. СЧЕТОВОДНАТА ПОЛИТИКА И НЕЙНОТО ЗАРАЖДАНЕ

Същността и съдържанието, което се влага в понятието счетоводна политика може да се разбере много по-точно, като се изясни каква е била идеята заложена при неговото създаване и как се е развило то. Според някои автори (Бутинець, 2001), корените на счетоводната политика са положени още в писанията на Л. Пачиоли и Б. Контругли, които отбелязват, че счетоводството е инструмент, който гарантира опазването на имуществото на собственика и помага при вземането на управленски решения. Други автори (Шкабура, 2011; Dempsey &

Matthew, 1984) считат, че някои от елементите на счетоводната политика са разгледани още от Лука Пачиоли (1445). По-специално, той регламентира начините за съставяне на различни търговски книги и свързаният венециански метод. Определя счетоводството, като самостоятелен метод, който се базира на използването на двойното записване и се прилага за показване на икономическите процеси, които са извършени в отделното предприятие и извън него. Считаме, че тези становища имат своите основания, защото Л. Пачиоли и Б. Контругли:

➤ описват начинът на водене на счетоводството, което включва използването на системата от счетоводни сметки, принципа на двойното записване и воденето на търговските книги, което отговаря на съвременното разбиране за организация на счетоводството регламентирано в счетоводната политика;

➤ считат, че чрез счетоводството се създава необходимата информация за собственика, за неговото имущество и дълговете му и тази информация му дава възможност да взема решения. В настоящия момент целта на счетоводната политика е да подпомогне изготвянето на финансовия отчет, а информацията от него позволява на външните потребители да вземат решения.

Придържайки се към проучванията на други автори (Barrett, 2005), считаме че Л. Пачиоли е поставил теоретичната основа на счетоводните принципи, като „независимост на отделните отчетни периоди“, „документална обосновааност“, „действащо предприятие“, който към настоящия момент са неизменна част от счетоводната политика. Това показва, че съществува тясна връзка между правилата за водене на счетоводството и счетоводната политика. Въпреки всички тези мнения, обаче счетоводната политика, като понятие възниква на много по-късен етап.

Счетоводната политика, като начин за организиране от страна на управляващите, се разглежда в литературата, още през 1901 г.. По-специално внимание е отделено в статията на С. Баранц „Моментите, определящи оценката на официалния дисконтов процент. Счетоводна политика (Барац, 1901).“ През периода 1926-1936, една от най-дискутираните е статията на У. Рипли, икономист от Харвард, с която се поставя началото на критиките към пазара, който е оказал влияние върху счетоводната политика. През 09.1926 г. той пише статия „Спри, Виж, Чуй!“ за корпоративните финансови отчети. Тя съдържа конкретни критики към счетоводните практики, които той счита за измамни. В нея, се разглежда „енигматичното счетоводство“ и в голямата си част критиките са насочени към занижените амортизации и завишените оценки на активите. У. Рипли обръща внимание на въпросите за отчитането и оповестяването, включително на „не оповестяването на метода за оценяването (на активите), независимо дали става дума за имуществото или за наличностите в търговията.“ Заключават: „Позволете на комисията за федерална търговия от сега нататък да насочи своята енергична работа по въпросите за адекватна и интелигентна публичност (Ripley, 1926).“ В допълнение, загубата на доверие в частния сектор от страна на инвеститорите по време на Голямата депресия (1929-1933), утежнява проблемите на счетоводната политика.

До началото на XX век, счетоводителите-практици в САЩ нямат одобрени за прилагане единни счетоводни стандарти. Счита се, че изборът на счетоводни методи, които да отразяват по подходящ начин икономическата същност на конкретните сделки и събития, изисква използването на професионална преценка. Въпреки това, с разпространението на различни възможности за правилно счетоводно третиране и катастрофата на фондовата борса в САЩ през 1929 г., е „довело до необходимост от създаване на единни счетоводни стандарти, които биха ограничили използването от мениджмънта на професионална преценка и ще повиши съпоставимостта на финансовите отчети (Previts & Merino, 1998).“

В действителност, в началото на XX век, се случват редица събития, които оказват съществено влияние върху счетоводната професия. Влезият в сила през 1913 г. Закон за

данъците, който изисква по-високо ниво на водене на отчетност, както е било по-рано. Освен това, Законът за данъците, насочва вниманието върху проблемите за счетоводното измерване. Други конгресни актове създадени от Борда за федерален резерв (Federal Reserve Board) и Комисия за федерална търговия (Federal Trade Commission). И двете агенции се нуждаят от по-добри финансови отчети, за да изпълнят своята мисия.

Първите опити, за разработване на счетоводна политика на равнище предприятие, са свързани с опитите на правителството на САЩ през 1929 г. да въведе официални стандарти за финансово отчитане. През 1929 г. в САЩ е създадена Специална комисия за сътрудничество с фондовите борси (SCCSE), която се ръководи от Дж. Мей. Въпреки това, последователното внедряване в счетоводната практика, на елементите на счетоводната политика започва през 1932 г., когато той прави предложение за подобряване на финансовите отчети на публичните дружества. Дж. Мей отправя призив към обществото да разбере значението, възможностите и ограниченията на финансовите отчети. Според него счетоводната информация е само счетоводна презентация. Аргументира се с това, че „реалната стойност на активите се определя от приходите, които ще се получат в бъдеще и могат да бъдат установени само чрез оценка, която е израз на субективни мнения, а не на сухи счетоводни регистри (Hendriksen & van Brena, 2000).” Счита, че „много по-целесъобразно е всяко предприятие ”в определени достатъчно широки рамки” да разполага със свобода на избор на счетоводни методи, но то да разкрива приетите методи и да ги следва от година на година. Рамките за избор са достатъчно широки, така че за инвеститора няма значение какви правила и закони следва предприятието при изготвяне на отчета за приходите и разходите, ако му е известно какъв метод се използва и че той година за година остава непроменен. Границите на избор на счетоводна методология се определят от „основните счетоводни принципи, които са достатъчно универсални и са получили всеобщо признание”, което на свой ред подпомага изработването на одиторските доклади (Hendriksen & van Brena, 2000).” Той представя програма за действие, която включва три момента:

- 1) необходимо е да се задължат публичните предприятия да представят подробен доклад за използваните от тях методи за отчитане,
- 2) предприятията трябва да удостоверят, че те винаги се придържат към тези методи,
- 3) одиторите трябва да потвърдят, че предприятието действително е използвало тези счетоводни методи, на които те са се позовали.

През 1933 г. в САЩ е приет първият стандарт за одиторски доклад, който е свързан с „общоприетите принципи на счетоводството”. Именно от тогава се задължават всички регистрирани компании да представят финансови отчети, които да са заверени от счетоводен (одиторски) сертификат. Описва се и за първи път структурата за разработването на финансовите отчети от Дж. Мей. Въпреки това, той обосновава необходимостта от относителна свобода, за да се установят най-подходящите начини за отразяване на финансовото състояние на предприятието. По този начин, той аргументира необходимостта от свобода на предприятието при вземането на решения, свързани със счетоводната политика и нейното пълно разкриване, е цената за тази свобода.

Много скоро се констатира две проблема. Установява се, че предприятията и техните счетоводители не бързат да разкрият напълно своите счетоводни методи. Твърде ограничен брой компании посвещават своите акционери в детайлите на счетоводството си. Освен това се оказва изключително трудно да се придържат към основните общоприети счетоводни принципи. Вместо тези принципи Американският институт на счетоводителите (AIA) създава комплекс от подробни правила, които са били наречени „поетапен” подход към счетоводството.

Голям принос за изготвянето на счетоводните принципи има У. Патън, под чието ръководство изследователската група на Американската счетоводна асоциация (ААА) публикува поредица от монографии, посветени на принципите на счетоводството. В монографията, публикувана през 1936 г., "Експериментално състояние на счетоводните принципи, които са в основата на корпоративната финансова отчетност", са формулирани теоретичните основи на счетоводството, предназначени да систематизират различните възгледи и оценки, използвани при счетоводното отчитане, както и при разработването на общи подходи. В действителност, е направен опит да се уеднакви системата за счетоводно отчитане. През 1936 г., В. Патън и А. Литълтън публикуват "Въведение в стандартите на корпоративното счетоводство", в която понятието принципи е заменено с понятието "стандарти" (Paton & Littleton, 1936). Промяната, в целите на счетоводството, е в резултат на промени в основните ползватели на финансовата информация (такива са инвеститорите и акционерите, а не мениджърите и кредиторите), което засяга и счетоводните принципи.

В началото, счетоводните принципи са били получени индуктивно от съществуващата счетоводна практика в САЩ. Така например през 1938 г. Т. Сандърс, Х. Хатфийлд и А. Муур правят опит да обобщят основните принципи на счетоводството, чрез проучване и събиране на информация за съществуващата счетоводна практика, но те не осигуряват систематична теоретична основа. В публикуваното от тях "Изявления за счетоводните принципи", те определят принципите и правилата на счетоводството за целите на изграждането на финансовата отчетност (Sanders, Hatfield & Moore, 1938). По това време, "последователно" означава последователно прилагане на избраните счетоводни политики, в продължение на няколко периода, а не вътрешна съгласуваност на целия набор от счетоводни принципи или в прилагането на същите счетоводни методи за идентични случаи от всички предприятия.

3. СЧЕТОВОДНАТА ПОЛИТИКА И НЕЙНОТО НОРМАТИВНО РЕГЛАМЕНТИРАНЕ

В продължение на почти половин век в САЩ различни институции се занимават с формирането на счетоводната политика, т.е. вземането на решение, който алтернативи за измерване и отчитане са приемливи и кои не са. Да постави нещата в определен ред и за да се осигури предвидимост в счетоводната практика, Конгресът на САЩ през 1934 г. инструктира Комисията по ценни книжа (SEC) да разработи счетоводна политика за фирмите, котиращи своите ценните книжа. По-късно основната отговорност за счетоводната политика имат Комисията по счетоводни процедури (CAP) (1939-1959), Съветът за счетоводни принципи (АРВ) (1959-1973) и Бордът за финансово-счетоводни стандарти (FASB) (1973 -). И все пак, след всички тези години на разработване на политиките, на процедурите за формулиране на счетоводната политика, те не винаги са били добре разбрани.

Важна стъпка е предприета през 1972 г., когато Съветът за счетоводни принципи (АРВ) издава Становище №22, което изисква компаниите да оповестяват на кратко техните „значими счетоводни политики“, като неразделна част от годишните финансови отчети. С националните стандарти от 1972 г. в САЩ са били регламентирани правилата на счетоводната политика и за всички други компании. На по-късен етап, във всички икономически развити страни, са разработени национални стандарти, с което е била възприета идеята за концепцията счетоводна политика и са били приети закони за въвеждането и в действие.

Според Р. Мей и Г. Сандем през периода 1972-1975 г. са правени опити „да се очертаят целите или обектите на финансовото счетоводство (May & Sundem, 1976).“ Тъй като изборът на набор от цели по своята същност е една субективна преценка, най-голямата дискусия са съвкупността от целите и дебатът относно чия субективна преценка е най-добра. Това е неразрешим проблем, тъй като субективната преценка не е нито точна, нито погрешна, вярна,

нито невярна. Решаването на проблема е в избора на цели и трябва да бъде разрешен с общо съгласие, а не чрез проверка за точност. Следователно, първата стъпка към логичен процес, за формулиране на счетоводните политики, е да се постигне общо съгласие за целта на финансовото счетоводство. Изявленията за целите на финансовото счетоводство, които са направени са засегнати от два основни проблема:

- (1) не са получили общото приемане и
- (2) те не осигуряват основа за избиране между алтернативни политики.

Например, според едно Изявление за целите на финансовите отчети от 1973 г., се твърди, че „основната цел на финансовите отчети е да се осигури полезна информация за вземане на икономически решения (AICPA, 1973).” Това обаче не е изявление за целта на финансовите отчети, а само очертаване на областта от решения за счетоводната политика. Това означава, че тя посочва с какво счетоводната политика трябва да се занимава, но не посочва по какъв начин трябва да бъдат направени сравненията между алтернативните политики. APB Statement №4, от октомври 1973 г., посочва, че „основната цел на финансовото счетоводство и финансовите отчети е да се предостави финансова информация за отделните бизнес предприятия, която да е полезна при вземането на икономически решения (AICPA, 1973).“ Въпреки, че тази цел е била разглеждана в цялата история на счетоводна литература през XX век, тя не се е появявала в официалните изявления на експерт-счетоводителите до неотдавна.

У. Патън посочва, че функцията на счетоводството е "да изготвя важния финансов отчет за използването му от мениджърите, инвеститорите, т.н. (Paton, 1922)." Arthur Andersen & Co, една от „големите осем“ публични счетоводни фирми, заявява: „Важен критерий, за да се приеме, че създадените счетоводни принципи са справедливи – е справедливост за всички слоеве на обществото ни (като състав – собственици, мениджъри, работници, кредитори и клиенти) (Andersen & Co, 1969).“ Всички тези изявления показват, че има известно официално приемане, че целта на разработването на счетоводната политика е да се определят политиките, които предоставят тази информация, въпреки че тази цел все още не е официално приета от FASB.

В писмо до AICPA¹, SEC изразява загриженост, че решенията за счетоводната политика, трябва да бъдат „в съответствие с обществения интерес.” В действителност, за ценните книжа, ясно са били определени мотивите и стремежът да се предотврати повторението на социално вредните събитията около катастрофата и последвалата Голямата депресия. Тъй като, решенията за счетоводната политика очевидно, не са съобразени с обществения интерес, това може да бъде променено, с помощта на орган от по-високо ниво. Видно е, че в счетоводната политика (на SEC-FASB) трябва да се появи, стремеж към критерия социално благополучие или те имат тази власт, последователно да го приложат, превантивно от законодателя, които само предполага да се използва като критерий. По този начин, политическата среда, при формулирането на счетоводната политика косвено одобрява критерия за социално благополучие при решенията за счетоводната политика, като възможност за социален избор. Това е в съответствие с политическата среда, в която FASB и SEC работят и в която решенията за счетоводната политика трябва да бъде приемливи за широка съвкупност от частни лица, а не просто да са в съответствие със "счетоводната теория".

Възможно е решенията за счетоводната политика да бъдат направени от всеки индивид или от фирма създаваща финансов отчет, по един и същ начин, така че политическите решения, като всяка друга икономическа стока, да са направени. Търсенето на счетоводната информация съществува, защото хората желаят да подобрят своите инвестиционни решения. Това частно търсене ще доведе до производството и продажбата на финансови отчети. Едно

¹ През 1957 г. Американският институт на счетоводителите (AIA) е преименуван на AICPA.

демократично-капиталистическо общество, е почти непоклатимо в принципа, че социалната политика трябва да бъде чувствителна към индивидуалните предпочитания. Обаче Дж. Демски, в своята статия от 1973 г., показва, че като цяло, характеристиките на счетоводната информация сама по себе си (например, адекватност, обективност) не отразява предпочитанията на индивидите засегнати от използването на информацията. Това означава, че създателите на счетоводната политика трябва да я сравняват с алтернативните политики по отношение на степента, в която техните резултати отговарят на някои чисто технически или естетически стандарти, като например „истинска икономическа стойност”, ”верни приходи” „уместност и обективност” (Demski, 1973). Това означава, че при разработването на счетоводната политика трябва да се използва модел на решение, който е чувствителен към индивидуалните предпочитания. Такъв модел на решение се нарича правило на колективния избор.

Според Ф. Филипова независимо от стремежа на американските счетоводни стандарти да гарантират максимално прозрачна и разбираема информация, те съдържат определени конфликти на интереси между нуждите на различните потребители. Свръхмногогото и свръхсложни счетоводни стандарти не успяват да тушират противоречията между някои счетоводни принципи и различните теории, върху които те се базират. Периодът от 1973-2001 г. от развитието на финансовото счетоводство се характеризира със силно изразена политизация и лобизъм и с търсене на единни счетоводни решения (Филипова, et al., 2005). Както Ч. Хонгрэн посочва: „... създаването на счетоводните стандарти е толкова продукт на политически действия, колкото и на безупречната логика или емпиричните заключения. Защо? Тъй като определянето на стандартите е социално решение (Horngren, 1973).“

Официално понятието „счетоводна политика“ (accounting policy) в международната счетоводна практика е въведено с МСС 1 „Оповестяване на счетоводната политика“ през 1975 г.. Според неговата първа редакция счетоводната политика се определя, като определени принципи, основи, споразумения, правила и практики, приети от предприятието за изготвянето и представянето на финансовите отчети.

Със създаването на Комитета за международни счетоводни стандарти през 1973 г. се поставя нов етап в развитието на финансовото счетоводството – стремеж към хармонизиране на счетоводните правила при изготвяне на отчетите в отделните страни. Придържайки се към становището на А. Бакаев, считаме че „МСФО представляват цивилизована крачка в решаването на два неотложни проблема:

- осигуряване на съпоставимост на финансовите отчети в различните страни;
- конвергенция на счетоводството и отчетността за осигуряване на прозрачност на показателите за отчитане на стопанската дейност и отразяване на реалната икономическа ситуация (Бакаев, 2006).“

Реализирането на конвергенцията между МСФО и GAAP, а и самото усъвършенстване на отчетната практика в САЩ изисква FASB да премине към стандарти, базирани на принципи. Според С. Башева въвеждането на счетоводно отчитане на базата на принципи има определени предимства, които се изразяват в следното (Башева, 2010):

- 1) счетоводното отчитане на базата на принципи предполага широки насоки, които могат да бъдат прилагани в многобройни ситуации;
- 2) предоставянето на насоки, изложени в общи линии, може да повиши представителната достоверност на финансовите отчети;
- 3) счетоводните стандарти на базата на принципи позволяват на счетоводителите да прилагат професионални преценки при разглеждане на същността на сделката;
- 4) система базирана на принципи, води до по-прости (кратки) стандарти.

Други автори (Alexander & Jermakowicz, 2006), също подкрепят подход базиран на принципи, като го обосновават с аргумента, че предоставянето на съответната информация, т.е. информация, която отразява "икономическата реалност", изисква гъвкавост, тъй като управляващите най-добре трябва да познават икономическата реалност и как се отчита тя. Освен това, те считат, че строгите правила често не само не успяват да предоставят най-важната информация за същността на стопанските операции и събития, но, че те също така могат да изискат икономически различни въпроси да се отчитат идентично и по този начин да се създаде псевдо-съпоставимост.

Ако направим сравнителен анализ между правила и принципи, можем да посочим следното:

➤ Правилата, са преди всичко ръководства, приложими във всички случаи, когато имаме дадено условие и чрез прилагането им ние всъщност намираме решение на дадената ситуацията. Правила понякога обаче липсват, особено когато трябва да се прилагат за индивидуални и специфични случаи. Предимствата им се изразяват в това, че прилагането им не поражда двусмисленост и неопределеност; по-лесни са за приложение, еднообразни и предсказуеми са при тяхната употреба; по-трудно търпят развитие и промяна, за разлика от принципите.

➤ Предимствата на принципите се изразява в тяхната гъвкавост т.е. в способността им да обръщат внимание на особеностите на всеки индивидуален случай. Те са по-скоро едно ръководство, но не дават точно и еднозначно решение на даден проблем, а по скоро ограничават съществуващите възможности. При тяхното прилагане възниква нуждата от използването на професионално отсъждане. Основният проблем при прилагането на принципите се изразява в това, че те са податливи на злоупотреба, в случаите, при които управляващите могат да избират подходящи счетоводни третириания, които най-добре да задоволяват техните интереси.

От това следва, че счетоводните принципи са точно определени правила, които се прилагат при измерването, отчитането и представянето на сделките и събитията, които се осъществяват в обичайната дейност на предприятието. Те намират приложение, както при текущото счетоводно отчитане, така и при годишното счетоводно приключване. Чрез тях се гарантира не само достоверността на изготвената информация, но и се създава възможност да се избере най-точния подход измежду различните алтернативни начини за представяне на резултатите от дейността на предприятието.

Изводът, който можем да направим е, че счетоводната политика се основава на съвкупност от основните принципи и правила, изпълнението на които е безусловно. Наличието на тези принципи и правила се обяснява с целите на счетоводството в една пазарна икономика, което е проектирано да генерира пълни и точни данни за имуществото и финансовото състояние на предприятието, за да действат хората и бизнеса по начина, по който общуват и да бъде част от формирането на единна национална система за макроикономически показатели. Всичко това е възможно само въз основа на общи подходи и правила на счетоводното отчитане. Принципите и правилата - това не е изцяло унифициране на счетоводния процес. Те само създават рамка за изграждане на система за отчитане в предприятието, която да бъде следвана при избора на счетоводни процедури и при изграждането на счетоводния процес. Или „значението на общоприетите принципи е в солидното ограничаване на финансовото счетоводство (Horngren, et al., 2012).”

Съвременното счетоводство се изисква да бъде в съответствие с признатата съвкупност от международни правила, които са приети на национално ниво. Необходимостта от международно признание произлиза от социалната и икономическата глобализация, в който живеем днес, а националното приемане е необходимо поради различия в социалните,

културните и икономическите връзки между страните по света. „Наименованието на съвкупността от международно приетите правила е Стандарти и тяхното основно съдържание се основава на редица общи принципи (Țîntă, 2014).“

В настоящето основните международни регламенти уреждащи редът за разработване на счетоводната политика, промените и оповестяването във финансовите отчети са МСС, МСФО и Четвъртата директива на ЕС. От 1991 г. счетоводството в Р. България навлиза в един сравнително нов етап на своето развитие. Приет е през април същата година Закон за счетоводството. Поставя се началото на хармонизация и синхронизация на националната счетоводна система с действащите международни счетоводни стандарти и практики (Меразчиев, 2006). В българската счетоводна теория и практика навлиза понятието „счетоводна политика“.

С промяната в Закона за счетоводството, която е в сила от 01.01.2016 г. се въвежда нова категоризация на предприятията, която е единна за целия ЕС. Съгласно чл.19 те се определят на: микропредприятия, малки, средни и големи предприятия. С тази категоризация се определят и задълженията на предприятията за съставяне, одит и публикуване на техните годишни финансови отчети. Законът въвежда и изцяло нов подход по отношение на прилагането на международните и националните счетоводни стандарти. Годишните финансови отчети на:

- предприятия от обществен интерес се изготвят на базата на Международните счетоводни стандарти (МСС), съгласно чл. 34 (1),
- микропредприятията, малките, средните и големите предприятия на базата на Националните счетоводни стандарти, съгласно чл. 34 (2). Големите предприятия имат възможност да прилагат Националните счетоводни стандарти от 01.01.2017 г.

Всичко това ни показва, че принципните приложения, заложи в нормативната уредба по счетоводство имат основополагащ характер и определят основните изисквания при отчитането и представянето на отделните обекти на счетоводството. В някои случаи (в приложимите счетоводни стандарти) са дадени варианти и е налице възможност за избор от страна на предприятието. По този начин се дава възможност на всяко предприятие да конкретизира свой счетоводен модел, като го съобрази от една страна с действащата нормативна база в областта на счетоводството, а от друга страна да го доразвие с избор на определени варианти, отразяващи специфичната му дейност. Оттук следва, че счетоводната политика не е наложена по нормативен път, а е резултат от разработката на ръководството на предприятието и е съчетание между предписаните по нормативен път правила и счетоводната практика.

4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Въз основа на направения исторически преглед за възникването и развитието на концепцията „счетоводна политика“ могат да се направят следните изводи:

1) появата и необходимостта от разработване на счетоводна политика на предприятието е свързано с въвеждането на официални стандарти за финансово отчитане. По този начин, чрез разработената и оповестена счетоводна политика, от една страна се дава възможност на потребителите на финансовите отчети да разберат и правилно да интерпретират представената в тях информация. От друга страна счетоводната политика ръководи счетоводителите при текущото и периодичното счетоводно отчитане, тъй като в нея се съдържат избраните методи за счетоводно третиране на стопанските факти.

2) въпросът за разработването на счетоводна политика е бил обект на продължителни и сериозни дискусии, от една страна от различни учени и икономисти, а от друга и от различните органи имащи правомощия за нейното нормативно регламентиране.

3) установи се, че съществува много тясна връзка между счетоводната политика, приложимите счетоводни стандарти, счетоводните принципи и правила.

Всичко изложено показва, че разработването на счетоводната политика на предприятието е сложна задача, за решението на която е необходимо добре да се познава цялостната дейност на предприятието, приложимите счетоводни стандарти (национални и международни), действащите закони и изискванията на потребителите на финансови отчети, за да се постигне ярност и точност на представените в нея данни.

5. ЛИТЕРАТУРА

- AICPA. (1973). APB Statement №4. *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*.
- AICPA. (1973). Study Group on the Objectives of Financial Statements. *Objectives of Financial Statements*.
- Alexander, D., Jermakowicz, E. (2006). A True and Fair View Of The Principles/Rules Debate.. *Abacus*, 42(2), pp. 132-164.
- Andersen, A. & Co. (1969). Establishing Accounting Principles - A Crisis in Decision Making. *A Search for Fairness in Accounting Reporting to the Public*, pp. 550-556.
- Barrett, M. (2005). The SEC and Accounting, in Part Through the Eyes of Pacioli. *Notre Dame Legal Studies Paper No. 05-20*, Том 80, pp. 837-892.
- Dempsey, D., Matthew, M. (1984). *Principles of Accounting*. Addison - Wesley Publishing Company.
- Demski, J. (1973). The General Impossibility of Normative Accounting Standards. *The Accounting Review*, pp. 718-723.
- Hendriksen, E., van Brena, M. (2000). *Accounting theory*. fifth ed. Boston: Irwin.
- Horngren, C. (1973). The Marketing of Accounting Standards. *The Journal of Accountancy*, pp. 61-66.
- Horngren, C., Datar, M., Rajan, V. (2012). *Cost accounting: a managerial emphasis*. 14th edition ed. s.l.:Prentice Hall.
- May, R., Sundem, G. (1976). Research for Accounting Policy: An Overview. *The Accounting Review*, 51(4), pp. 747-763.
- Paton, W. (1922). *Accounting Theory*. New York: The Ronald Press Co.
- Paton, W., Littleton, A. (1936). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association Monograph No. 3. 1th print ред. н.м.:American Accounting Association.
- Previts, G., Merino, B. (1998). *A history of accountancy in the United States: the cultural significance of accounting*. н.м.:Ohio State University Press.
- Ripley, W. (1926). "Stop, Look, Listen!". *The Atlantic Monthly*, pp. 380-399.
- Sanders, T., Hatfield, H., Moore, U. (1938). *A Statement of Accounting Principles*. 6th edition:American Accounting Association.
- Țință, A. (2014). Accounting policies versus the entities' result. Historical cost and fair value. *Journal of Information Systems & Operations Management*, 8(1), pp. 1-19.
- Арсёнов, А. (2011). История развития понятия учетной политики организации. *Научные труды SWORLD*, Issue 3, pp. 86-87.
- Бакаев, А. (2006). *Реформирование системы бухгалтерского учета в России (вопросы, теории и практики)*. Москва: автореф. дис. д-ра экон. наук.

- Барац, С. (1901). Моменты, определяющие нормирование официального учетного процента. Учетная политика. *Счетоводство*, Issue 17-18, pp. 200-203.
- Башева, С. (2010). Принципно базирани стандарти – предимства, недостатъци и основни характеристики. *Български счетоводител*, Issue 11-12, pp. 26-27.
- Булатов, М. (2005). *Теория бухгалтерского учета*. Москва: Экзамен.
- Бутинец, Ф. (2001). *История бухгалтерського обліку: В 2-х частинах*. Житомир: ПП “Рута”.
- Бутинця, Ф. (2009). *Організація бухгалтерського обліку*. Житомир: Рута.
- Закон за счетоводството, изм. и доп. ДВ. бр. 97 от 6 Декември 2016 г., Available: <http://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2136697598>. Accessed on [2017-05-07].
- Кутер, М. (2002). *Теория бухгалтерского учета*. Москва: Финансы и статистика.
- Меразчиев, В. (2006). *Счетоводна политика на банките*. Свищов: АИ Ценов.
- Филипова, Ф., Генев, Г., Тодоров, Г. (2005). *Теория на счетоводството*. Варна: Стено.
- Шкабура, М. (2011). Исторический аспект учетной политики. *Економічні науки*, Issue Випуск 8 (29), pp. 511-516.