

СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ“ – ГР. СВИЩОВ

ФАКУЛТЕТ „СТОПАНСКА ОТЧЕТНОСТ“

КАТЕДРА „СЧЕТОВОДНА ОТЧЕТНОСТ“

Вера Тодорова Трендафилова



**КОНЦЕПЦИИ И МОДЕЛИ ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ И ОТЧИТАНЕ
НА ДОХОДА НА ПРЕДПРИЯТИЕТО**

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен „доктор“ в професионално направление 3.8. Икономика, докторска програма „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (счетоводство)“

Научен ръководител:

Доц. д-р Росица Цветанова Симеонова

**Свищов
2020 г.**

Дисертационният труд се състои от 228 страници, от които: титулна и съдържание – 3 страници; увод – 5 страници; основен текст (три глави) – 220 страници и заключение – 5 страници. Библиографията е в обем от 7 страници, описана по АРА стил, и обхваща в това число литературни, нормативни и онлайн източници – 62 на брой, от които: 43 бр. на английски език (от тях 27 цялостни трудове и 17 бр. студии и статии), 1 бр. студия на френски език, 8 бр. на български език, (2 бр. превод на български език на цялостни трудове, 2 бр. цялостен труд на български език и 4 бр. учебна литература), 7 бр. речници, 3 бр. нормативни актове и счетоводни стандарти. В основния текст на дисертационния труд са включени: 55 броя фигури, 15 броя таблици и 10 формули.

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита от катедра „Счетоводна отчетност“ към факултет „Стопанска отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов пред научно жури съгласно Закона за развитие на академичния състав в Република България.

Авторът на дисертационния труд е задочен докторант в катедра „Счетоводна отчетност“ към факултет „Стопанска отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

Защитата на дисертационния труд ще се състои на 17.12.2020 г. от 13.00 часа в Заседателна зала Ректорат на Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – гр. Свищов. Материалите по защитата са на разположение на заинтересованите на интернет страницата на СА „Д. А. Ценов“ – гр. Свищов – <https://www.uni-svishtov.bg/>

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на изследваната тема

Актуалността на изследваната в дисертационния труд тема се определя от високото ниво на интерес, което обществото проявява към дохода на предприятията. Той е възприеман като знак за икономическия успех или провал от дейността на бизнеса и неговия мениджмънт, дава насоки за взимане на инвестиционни решения, използва се от държавата за целите на фискалната политика и за преразпределяне и насочване на ресурсите на обществото.

Въпреки тази широкообхватна значимост на категорията *доход на предприятието*, счетоводната теория в България не я поставя в центъра на научния си фокус, като задълбочени и концептуални изследвания не могат да бъдат открити, а разработките до голяма степен се свеждат до представяне на счетоводното отчитане на финансовите резултати. Теориите, концепциите и моделите за определяне и измерване на дохода, разработени в чуждестранната счетоводна литература (основно англосаксонска) са сравнително непознати в счетоводната общност в България.

От друга страна, може да се твърди, че познавайки тези достижения могат да се търсят възможности за усъвършенстване на счетоводното отчитане на дохода с оглед предоставяне на уместна и достоверна информация на потребителите на финансови отчети. Всичко това обосновава *актуалността* на темата на настоящото изследване.

2. Цел и задачи на дисертационния труд

Целта на дисертационния труд е въз основа на научно изследване на теоретични, методологични и практически аспекти на

определянето и отчитането на дохода /финансовите резултати/ да се предложат и аргументират иновативни подходи за тяхното разбиране и съответно – отчитане.

За постигане на поставените пред труда цели са формулирани следните *изследователски задачи*:

- Да се анализира използвания понятиен апарат, като се направи разграничение между отделните използвани термини и се изведат техните дефиниции;

- Да се изследват основните концепции за същност и икономическа природа на дохода, като те се систематизират и класифицират;

- Да се обоснове връзката между дохода и капитала на предприятието и финансовата концепция за поддържане на капитала;

- Да се проследи еволюцията на счетоводните концепции, като се направят изводи за генезиса им в светлината на икономическото състояние на развитие на обществото;

- Да се изложи съвкупността от счетоводни принципи, формиращи концептуалния фундамент за определяне на финансовите резултати на предприятията;

- Да се изследват основните концептуални модели за определяне на дохода, разработени в счетоводната литература /предимно англосаксонска/, като се разкрият базовите им характеристики и се направи опит за тяхното адаптиране към счетоводната практика у нас.

- Да се проведе емпирично изследване за разбирането на професионалната счетоводна общност относно концепциите за определяне и моделите за отчитане на финансовите резултати;

- Да се разработи и предложи модел за счетоводно отчитане на дохода (финансовите резултати) на предприятието.

3. Обект и предмет на изследването

Настоящият дисертационен труд е посветен на изследване на дохода на предприятието и по-специално на концепциите и моделите при неговото определяне и отчитане. В тази връзка *обект на изследването* в дисертационния труд са теориите, концепциите и моделите за доход на предприятието и в практико-приложен аспект – неговите финансови резултати.

Предмет на изследване са постановките в различните концепции и модели за дохода и печалбата, които имат значение за тяхното прилагане в счетоводната практика.

4. Изследователска теза

Основната теза на изследването се свежда до това, че познаването и съобразяването на концепциите и моделите за определяне на дохода и възприемането на съвременни подходи при неговото счетоводно отчитане довеждат до повишаване на информационната им полезност при вземането на икономически решения от потребителите на финансова информация. В това отношение се очертават общите насоки и се предлагат и аргументират определени решения с практико-приложен характер.

5. Методология на изследването

Основен подход при изследването е системният подход, предполагащ разработването на въпросите в тяхното единство, което включва изясняването на концепциите и моделите за отчитане на дохода. Особено място при разработването и решаването на някои от

поставените изследователски задачи има историческият подход. В изследователския процес са използвани и други подходи и методи: сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция, моделиране, дескриптивен метод и др.

Емпиричните данни са обработени чрез подходящ математически формулен апарат и са представени цифрово и графично.

6. Ограничения на изследването

Темата на научната разработка е широкообхватна, поради което настоящето научно изследване на концепциите и моделите за доход се свежда до това на неговия основен компонент – финансовите резултати. Не се анализират компонентите на другия всеобхватен доход, каквито са промените в преоценъчния резерв, актюерски печалби или загуби от пенсионни фондове с дефинирани доходи, печалби и загуби от превеждане на финансови отчети на чуждестранна дейност и др.

Използваната нормативна уредба е актуална към 31.08.2020

7. Аprobация

Част от защитаваните авторски идеи и становища в дисертационния труд са публикувани в специализирани научни издания и са представени на международни научнопрактически конференции у нас и в чужбина.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

УВОД

ПЪРВА ГЛАВА. Въведение в концепциите за доход на предприятието

1.1. Анализ на понятийния апарат

1.2. Концепции за доход

1.2.1. Доходът като мотивационна сила

1.2.2. Доходът като измерена величина

1.2.3. Концептуални проявления на дохода

1.2.4. Доходът и връзката му с капитала на предприятието

1.3. Концептуална база за определяне на дохода на предприятието

1.3.1. Еволюция на счетоводните принципи

1.3.2. Анализ на концептуалната база за определяне на дохода

ВТОРА ГЛАВА. Концептуални модели за определяне на дохода на предприятието

2.1. Традиционен модел на определяне на дохода на предприятието

2.2. Модел на икономическия доход

2.3. Модел на алтернативните мерни бази

ТРЕТА ГЛАВА. Подходи за отчитане на финансовите резултати като елемент от дохода на предприятието

3.1. Съвременно състояние на отчитането на финансовите резултати в счетоводната теория и практика

3.1.1. Тенденции на отчитането на финансовите резултати в счетоводната теория в България

3.1.2. Практически аспекти в счетоводното отчитане на финансовите резултати

3.2. Модел за счетоводно отчитане на финансовите резултати

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

В **увода** са обосновани значимостта и актуалността на избраната тема на дисертационния труд. Представени са основните цели и задачи на научното изследване. Обособени са предметът и обектът на изследване и са представени използваните методи и етапи за неговото реализиране. Формулирана е основната изследователска теза. Посочени са и ограниченията в изследваната проблематика и проведеното анкетно проучване.

ГЛАВА ПЪРВА

ВЪВЕДЕНИЕ В КОНЦЕПЦИИТЕ ЗА ДОХОД

В първата глава на дисертационния труд се изясняват теоретичните основи на категорията *доход на предприятието*.

В **параграф 1.1. Анализ на понятийния апарат** е изследван понятийният апарат, използван в счетоводната теория и практика по отношение на дохода на предприятието. Изследвани са най-разпространените термини – *печалба*, *доход* и *финансов резултат*, в контекста на по-голямото терминологично многообразие на английски език, в който се използват думите *profit*, *income*, *net income*, *earnings*, *gains*, *financial performance*. Лингвистичното сравнение и проучването на етимологичния произход на различните термини е извършено на база на лексикографична литература, каквито са речниците¹. Установено е, че в исторически план най-стар като употреба е терминът *profit*, чийто точен превод на български език е думата *печалба*. Анализирани са етимологичният произход на двете

¹ The Oxford English Dictionary, The Merriam-Webster's Dictionary of English Language, The Comprehensive Etymological Dictionary of the English Language, The New Palgrave, A Dictionary of Economics, Англо-Български речник, Български етимологичен речник и др.

понятия, като за *profit* това е латинската *profectus* – прогрес, напредък, успех, а за *печалба* - старобългарският глагол *печалити са* – грижа се, труда се, запасявам се. Проучен е начинът на употреба на думите *profit* и *loss* (*загуба.*).

На следващо място е изследвано използването на понятието *income* (с точен превод на български език думата *доход*). В английския език терминът е комбинация от *in* и *come* и буквално означава „*това, което влиза*“, а етимологическият произход на българската дума се открива в старобългарска форма е *доходити* – блага, получени от работа. Изследването установява, че с *доход* икономистите обхващат цялото изменение в благосъстоянието на индивида или предприятието, независимо от посоката му – положителна или отрицателна, или източника – оперативна дейност, освобождаване от капиталови активи или приръст в тяхната стойност, като така ***терминът доход (income) се превръща в основното общо понятие, а печалба и загуба (и нейните съответстващи на английски език – profit, loss, gains) – в негови съставни компоненти.***

Анализирани са и другите използвани в теорията и практиката понятия като *earnings*, *gains* и *financial performance*.

Въз основа на етимологичния анализ на понятията, използвани за описване на изменението в благосъстоянието на предприятията, както и начина, по който те се използват в икономическата литература, се стига до заключението, че ***най-обобщаващото от всички понятия, е понятието доход, което може да се определи като съставено от компонентите си печалби и загуби от дейността и от притежание и сделки с активи. Доходът има различна величина, според това коя концепция за измерване е избрана, като едно от възможните му проявления е това на счетоводния финансов резултат.***

В параграф **1.2. Концепции за доход** доходът на предприятието е представен през призмата на гледните точки на различните психологически, икономически и счетоводни концепции за неговата форма, същност и природа. Застъпено е становището на Нортън Бедфорд, че *доходът изобщо не е една единствена концепция, а по-скоро семейство от концепции, всяка с различно приложение и полезност*, като в тази връзка не е избрана само една от тях, а последователно са изложени основните концепции в теорията.

В подпараграф **1.2.1. Доходът като мотивационна сила** е разгледана **същностната концепция** за дохода като мотивираща сила, стимулираща индивида да се занимава с икономическа дейност.

Констатира се, че темата за дохода като мотивираща сила е изследвана от икономистите още от самото зараждане на икономическата наука, и се излагат вижданията на редица икономисти от класическата школа за същността на печалбата.

Така например Адам Смит счита, че печалбата, която за него е възнаграждението на работодателя за това, че рискува своя капитал в предприятието, е крайната цел на всички планове и проекти на притежателите на капитала, които регулират и направляват всички най-важни приложения на труда. Установено е, че друг изтъкнат представител на класическата школа – Дейвид Рикардо, счита, че печалбата е адекватната компенсация на фермера и фабриканта за положените от тях усилия и за поетия от тях риск за влагането на капитала им в производството, а не за алтернативното му отдаване под непроизводствен наем. Представени са и вижданията на Алфред Маршал, за когото доходът на предприятието, който по своята същност е прираст на благосъстоянието на притежателя на капитала, е възнаграждение на предприемача за поетия от него риск,

положените усилия и отложеното удовлетворяване на собствени желания с цел спестяване за осигуряване на капитал.

Изводът е, че мотивационната сила, която кара предприятието да се ангажира с икономическа дейност, е перспективата за реализиране на доход. В това се изразява основната същностна характеристика на концепцията за доход на предприятието

В подпараграф **1.2.2. Доходът като измерена величина** е изложена концепцията за дохода като измерена величина, т.е. като измерител с множество приложения.

Проучени са различните класификации на дохода като измерена величина, разработени в счетоводната теория от Джордж О. Мей, Синди Александер, Джон Л. Кери и др., и са обобщени следните негови функционални приложения:

- Доходът е измерител на постигнатия от предприятието резултат;
- Доходът е измерител на качествата и ефективността на мениджмънта на предприятието;
- Доходът е помощно средство в управленската дейност при взимане на решения;
- Доходът е критерий за разработване и прилагане на разумна дивидентна политика;
- Доходът е източник на информация за потенциални и база за оценка на вече реализирани инвестиции; и
- Доходът е база за данъчно облагане и правителствени регулации.

В подпараграф **1.2.3. Концептуални проявления на дохода** са изследвани концептуалните прояви на дохода като физически, реален и паричен доход.

Установено е, че *концепцията за физическия доход* касае индивида. Тя е свързана със степента, до която той успява да удовлетвори своите човешки желания, независимо дали те са икономически или не. Не е реалистично да се намери измерител, свързан с прилагането на тази концепция. В този смисъл концепцията за физическия доход не е всеобхватна и може да се разглежда по-скоро като теоретична и практически неприложима.

По отношение на *втората концепция – тази за реалния доход*, е констатирано, че според теорията тя произлиза от концепцията за физическия доход. Реалният доход е нетният входящ поток от стоки и услуги, придобити от индивида за посрещане на физическите си нужди, или иначе казано реалният доход е част от физическия, тъй като удовлетворява само икономическите потребности на индивида. За съжаление те не притежават качеството адитивност. В тази връзка може да се заключи, че реалният доход при различните индивиди е несъпоставим и не може да се използва като измерена величина, т.е. също като физическия доход няма практическо приложение.

Третата концепция разглежда парите като средство за придобиване на реален доход, а нетният входящ поток от пари като паричен доход. И въпреки че концепцията за паричния доход се отдалечава от тази за физическия и за реалния доход, икономистите считат, че именно целта за реализиране на паричен доход мотивира икономическата активност на обществото.

В подпараграф **1.2.4. Доходът и връзката му с капитала на предприятието** е анализирана концептуалната връзка на двете категории – доход и капитал на предприятието, и е уточнено, че тя е *неразривна и фундаментална*. На първо място е посочена разликата в третирането на двете понятия от икономистите и от счетоводителите. И ако за последните *те се приемат по презумпция за остатъчни*

величини: капиталът – на активите след приспадане на всички пасиви, а доходът – на приходите след приспадане на всички разходи, то за икономистите това са категории, натоварени с много смисъл и значение, намерили израз в изследвания, посветени на тяхната същност и природа. Основното, което ги обединява е най-вече опитът да се дефинира капитала чрез формата, състава и предназначението на имуществото на предприятието.

В счетоводната наука обаче този подход се счита за погрешен. Той е по-скоро абстрактен израз на съвкупността от финансови средства, вложени в различни имуществени форми според целите и потребностите на предприятието.

Още от времето на Лука Пачоли е възприето, е, че капиталът е остатъкът от цялата собственост на предприятието след приспадане на всичките му задължения. Капиталът е една абстрактна величина, която представя в статичен вид нетното богатство на собствениците на предприятието в точно определен момент от времето, като в различни моменти той може да има различен размер. *Именно в разликата на величината на капитала в два отделни момента счетоводната теория намира основа за определяне на концепцията за дохода.*

Иначе казано, доходът на предприятието се дефинира като изменението на величината на капитала, осъществено през периода между двата момента, в които този капитал се изследва, след приспадане на потоците, свързани със собствениците.

Тази концепция за доход е разработена за първи път в края на 40-те години на XX век от Джон Хикс в неговия труд „Стойност и капитал“, където той заключава, че доходът е максималната сума, която едно лице може да изконсумира, като очаква да има същото

благосъстояние в края на седмицата като това в нейното начало. Тази теория е известна под името „Хиксиански доход“.

Фундаментализирането на идеята за Хиксианския доход намира своя израз в издадената през 2010 г. Концептуална рамка за финансово отчитане, според която *доходът на предприятието е максималната сума, която то може да изразходи, така че да поддържа капитала си в парично изражение, т.е. нетните му активи в края на отчетния период да бъдат равни на нетните му активи в началото на периода, след приспадане на промените в тях, дължащи се на действия на собствениците в качеството им на собственици.*

Тази фундаментална концепция всъщност днес е позната под наименованието *финансова концепция за поддържане на капитала.*

В последния за тази първа глава параграф **1.3. Концептуална база за определяне на дохода на предприятието** е изследвана концептуалната база за определяне на дохода на предприятието, която представлява съвкупност от конвенции, доктрини, принципи и правила, които днес е възприето да се наричат „счетоводни принципи“.

Изследването в този параграф е двуаспектно: В подпараграф **1.3.1. Еволюция на счетоводните принципи** са представени резултатите от проучването на еволюцията на счетоводните принципи в контекста на икономическото развитие на обществото.

Излага се тезата, че съобразно етапа на развитие на двустранното счетоводство еволюцията на счетоводните принципи може да бъде обособена в три периода, както е представено на фигура 1:

**Фиг. 1. Периодизация в еволюцията на счетоводството и
счетоводните принципи**



• **Първият период** в еволюцията на счетоводните принципи е до към XV век. Най-същественят принос към счетоводната теория през този период е развитието на *фундаменталната счетоводна концепция за отчетната единица, която съществува отделно от своя собственик, независимо от пълния контрол на последния върху нея*, възникнала в Древен Рим.

Установяването на феодална структура на обществото през Средновековието създава необходимост от контрол върху системата за събиране на приходите и тяхното разходване – както на най-високо държавно ниво, така и за отделните манастири и феодални стопанства, което води до започване на периодичното изготвяне на строго формални финансови отчети, даващи представа, както за моментното състояние на хазната, манастира или отделното имение, така и за техните вземания и задължения. Не на последно място, отчитането престава да бъде само инвентарно. Така възникват важни счетоводни принципи – *формалност на отчетите, периодичност на отчитане, текущо начисляване и отчитане в парично изражение*.

• **Вторият период** от еволюцията на счетоводните принципи обхваща времето между XV век и XIX век. Най-съществената му характеристика е появата на двойното счетоводство, неговото описване и популяризиране, развитието на счетоводната техника и форма.

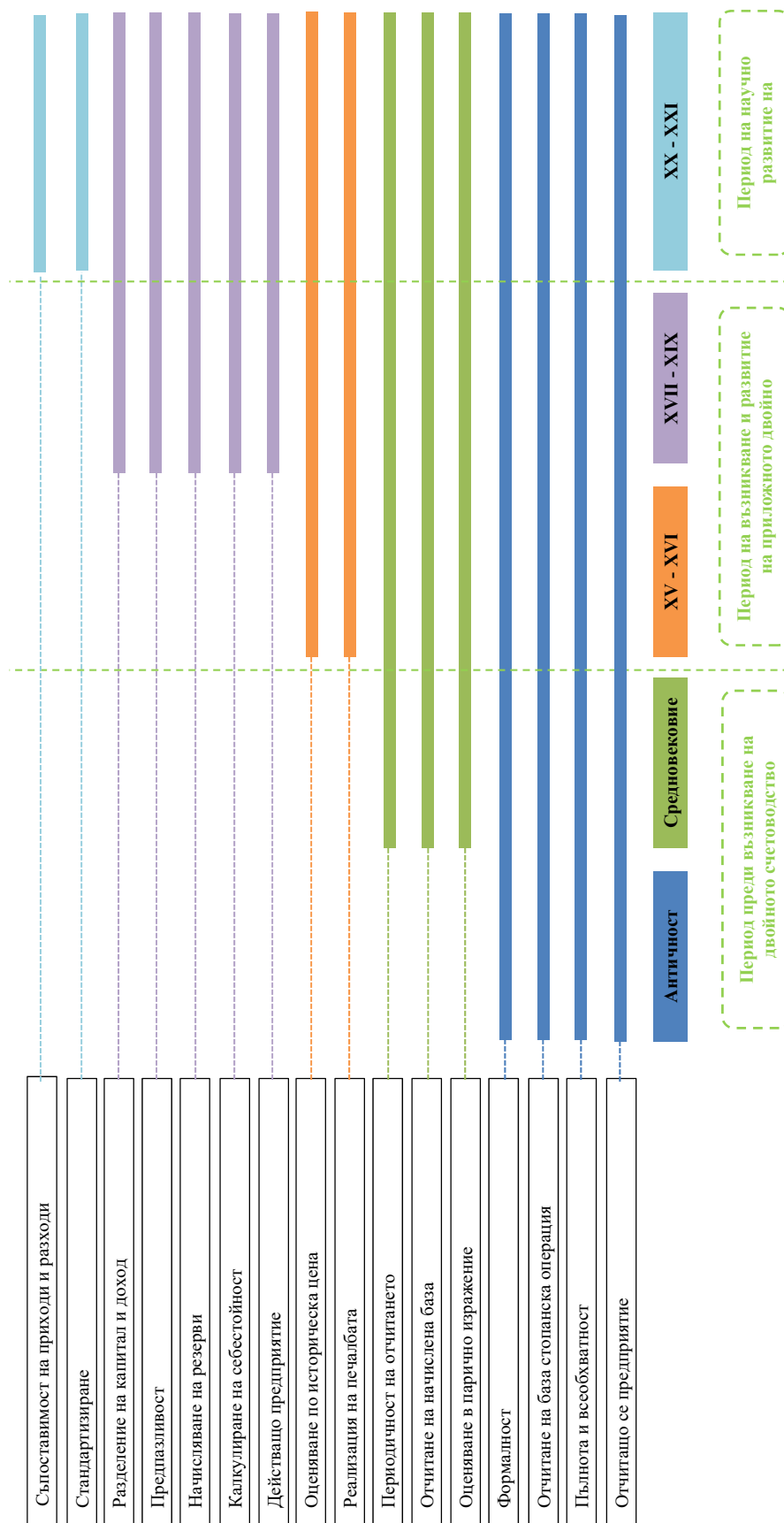
През този втори период от еволюцията на концептуалната база възникват счетоводните принципи за *реализацията на дохода, съпоставимостта на приходите и разходите, действащо предприятие и консерватизъм (предпазливост)*. Появяват се техники на калкулиране на себестойността и концепцията за начисляване на амортизации с цел разпределяне на стойността на дълготрайните активи. Достига се до идеята за необходимост за разграничаване на капитала от дохода на предприятието. Значимостта на регулярната отчетност на публичните дружества се издига до степен да бъде облечена с нормативна обосновааност.

• ***Третият период*** от еволюцията на счетоводните принципи продължава и до днес. Двойното счетоводство се превръща от практически приложна техника в наука, представляваща съвкупност от широко приети принципи, правила и концепции. *Възниква ясно осъзната необходимост от кодифициране на счетоводните принципи в система от счетоводни стандарти.*

Обосновава се значимостта на *принципа на съпоставимост между приходите и разходите* в контекста на способността на предприятието да генерира доход, и който принцип е фундаментален за счетоводната теория до към 70-те години на XX век. В тази връзка е и констатацията, че на преден план излиза отчетът за приходите и разходите.

Възникването на счетоводните принципи е илюстрирано и представено чрез долупосочената фигура:

Фиг. 2. Възникване на счетоводните принципи през вековете



В подпараграф 1.3.2. Анализ на концептуалната база за определяне на доход е изследвана същата, и е направен опит за систематизиране на отделните принципи от гледна точка на използваните в теорията понятия *принцип, конвенция, доктрина и правило*. Изведени са дефиниции за тези понятия.

Счетоводните принципи са изследвани и анализирани през призмата на така уточнените дефиниции на понятията концепции, доктрини, правила и принципи. Изводите са представени в следната систематизираща матрица:

Таблица 1. Систематизираща матрица на счетоводните принципи

Концепция	П	К	Д	Пр
Действащо предприятие		✓		
Последователност при прилагането			✓	
Консерватизъм			✓	
Отчитане на начислена база		✓		
Периодичност на отчитането		✓		
Същественост			✓	
Забрана за компенсиране				✓
Предимство на съдържанието пред формата			✓	
Оценяване по историческа цена		✓		
Отчитащо предприятие		✓		
Оценяване в парично изражение		✓		
Всеобхватност на отчитане		✓		
Необходимост от оповестявания			✓	

Концепция	П	К	Д	Пр
Разграничаване на капитал и доход			✓	
Поддържане на капитала			✓	
Реализираност на дохода		✓		
Върховенство на активите			✓	
Съпоставимост на приходи и разходи				✓

Където са използвани следните обозначения:

- П – принцип;
- К – конвенция;
- Д – доктрина;
- Пр – правило

Формулиран е изводът, че изразът „счетоводни принципи“ изразява съвкупността от концепции, които представляват ръководните начала в счетоводната теория и практика. Следователно под счетоводни принципи трябва да се разбира цялостната счетоводна концептуална база, независимо дали елементите ѝ са конкретно конвенции, доктрини или просто правила.

Същите са класифицирани в три основни групи:

а) *фундаментални счетоводни принципи*, представляващи ръководни начала в счетоводството, без конкретна връзка с определянето и представянето на финансовите резултати – за отчитащото се предприятие, за действащото предприятие, за отчитане в парично изражение и на начислена база, за всеобхватност на отчитането;

б) *принципи с непосредствена връзка с определянето и представянето на финансовите резултати* - периодичност, консерватизъм, оценяване по историческа цена, реализираност на

дохода, разграничаване на капитал и доход, поддържане на капитала, върховенство на активите, съпоставимост на приходите и разходите;

в) *принципи с косвена връзка* с представянето и отчитането на финансовите резултати – последователност на представянето, същественост, необходимост от оповестявания.

Изведена е тезата, че взети в своята цялост счетоводните принципи оформят модела, по който се определя и измерва доходът на предприятието.

ГЛАВА ВТОРА

КОНЦЕПТУАЛНИ МОДЕЛИ ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ НА ДОХОДА НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

Втората глава от дисертационния труд е посветена на различните предложения за подходи към измерването на дохода, базиращи се на прилагането на различни счетоводни принципи или мерни бази, разработени от счетоводната наука през ХХ-ти век, които, предвид тяхната всеобхватност, се обозначават като концептуални модели за определяне на дохода на предприятието. Главата е разделена на три параграфа.

В параграф **2.1. Традиционен модел на определяне на дохода на предприятието** е представен този модел за определяне на дохода на предприятието, който се оформя под влияние на два основни фактора - възприемането на данък върху дохода като форма на данъчно облагане в САЩ през 1913 г. и развитието на фондовите борси десетина години по-късно. Тези събития и процеси естествено преместват фокуса на вниманието както на данъчните власти, така и на бизнеса върху годишния облагаем доход и необходимостта от унифициране на възприетите в практиката подходи за неговото определяне и отчитане и налагат върху професионалната общност

изискване за повишаване на качеството на финансовите отчети чрез прилагане на сходни концепции, правила, подходи и техники на отчитане от всички публични корпорации. Това довежда до възникването и оформянето на *модел на отчитане на цялостната дейност, фокусиран върху финансовите резултати и интерпретиращ всички обекти на счетоводно отчитане през призмата на приходите, разходите и печалбата, съответно – загубата*. Моделът е познат в теорията под името модел на върховенството на финансовите резултати.

Като основоположници на традиционния модел могат да се посочат американските професори Патън и Литълтън.

В процеса на проучванията се установява, че традиционният модел на определяне на дохода на предприятието се основава на две счетоводни концепции – *оценяване по историческа стойност* и *реализираност на дохода*. В тази връзка накратко са изследвани обстоятелствата, които водят до възникване и оформяне на двата счетоводни принципа. Представени са както аргументите на Патън и Литълтън в полза на стриктното им прилагане, така и тези на техните критици.

Под *оценяване по историческа стойност* е изяснено, че се разбира използване на обективно доказуемата цена на придобиване за целите на паричното измерване на обектите на счетоводно отчитане. Установено е, че Патън и Литълтън смятат, че цената на придобиване има фундаментално значение и представлява „истинското икономическо значение“ на производствения фактор, придобит от предприятието за използване в дейността. По думите им тя е „измерителят на оперативното усилие“.

Изложени са аргументите в полза на прилагане на концепцията за оценяване по историческа стойност.

Втората съществена концепция, върху която се основава традиционният модел за определяне на дохода, е тази за неговата *реализираност*. Според нея доход се признава, само ако е налице реализация на приход – превръщане на ресурси в или близко до парични средства, независимо дали доходът е бил генериран в течение на по-дълъг период от време, обхващаш няколко отчетни периода. *Счита се, че продажбата потвърждава съществуването и размера на печалбата чрез готовността на една външна страна – купувач, да се обвърже и да плати договорената цена.*

Традиционният модел прави разграничение между генериране и реализиране на прихода. Патън и Литълтън изясняват, че приходът се генерира през целия производствен процес, пропорционално на положените усилия, респективно на разходите от всякакво естество, извършени в преследване на крайната цел - реализиране на продажби и получаване на приходи. Те същевременно подчертават, че реализирането на прихода е значително по-важно от процеса на неговото генериране, тъй като продажбата обективно определя цената за продукта и съответно позволява измерване на прихода. В тази връзка те изцяло отхвърлят идеята увеличаването на стойността на държаните ресурси да бъде признато за доход, независимо от липсата на продажба, и подчертават субективността и често съмнителните качества на оценките, използвани за определяне на увеличената стойност на ресурсите, които често са изразител на мнението на оценителя.

Моделът приема разходите за изразител на положените усилия, а приходите – за постиженията, като разходите винаги трябва да се дефинират като придатък на приходите. В контекста на прилагане на концепцията за периодичност и предвид необходимостта от регулярно фиктивно прекъсване на дейността за изготвяне на

финансови отчети, като основна задача на счетоводството се формулира отграничаването на успехите, постигнати през даден отчетен период и свързването им или още – *съпоставянето им*, с усилията, положени в същия период в преследване на тези успехи. Следователно, *основната задача е да се съпоставят приходите с разходите, направени за тяхното реализиране в периода на самото реализиране на приходите*. За целта авторите въвеждат концепцията за разсрочването на разходите за следващи периоди и стигат до там, да възприемат схващането, че активите са неусвоени разходи, които чакат да бъдат съпоставени с реализирани в бъдещето приходи, а балансът е „нищо повече от отчет на неусвоените минали разходи, които изчакват изчерпването на очаквания си бъдещ потенциал за привличане на икономическа изгода и съпоставянето си с подходящите приходи“. Така на практика моделът на върховенство на финансовия резултат дефинира активите през призмата на разходите.

Друг ключов момент в традиционния модел за определяне на дохода на предприятието е оценяването на материалните запаси. Защитава се прилагането на метода FIFO (първа входяща – първа изходяща стойност), като Патън и Литълтън извеждат редица аргументи в полза на това си становище и против използването на методите среднопретеглена цена и LIFO (последна входяща – първа изходяща). Нещо повече, обезценката на материалните запаси по нетна реализируема стойност се възприема като ненужна и недопустима.

Установява се, че по отношение на дълготрайните активи традиционният модел за определяне на дохода на предприятието налага схващането за тяхната амортизация, като отразяваща постепенното изчерпване на капацитета им за предоставяне на

бъдещи услуги (ползи) на предприятието. В този модел преоценката на дълготрайните активи е недопустима.

Традиционният модел за определяне на дохода на предприятието е първата теоретично оформена структура от свързани по между си концепции, подходи и правила, или иначе казано – стандарти, за начина, по който се отчита цялостната дейност на предприятието. Концепцията за съпоставимост на приходи и разходи се превръща в крайъгълен камък на счетоводното отчитане и основен негов принцип.

В параграф **2.2. Модел на икономическия доход** е представен антиподът на традиционния модел за определяне на дохода на предприятието, а именно – моделът на икономическия доход.

Предложен за първи път от Фишер в „Природата на капитала и дохода“, този модел добива цялостна теоретична завършеност при Хикс в „Стойност и капитал“.

Представени са схващанията на Хикс за „централното значение“ на дохода като „максималната сума, който той (индивидът – б.а.) може да *изконсумира* през дадена седмица, и след това да продължи да очаква да има същото благосъстояние в края на седмицата като това в нейното начало“ и неговите три практически приближения, използвани в практиката, наричани от автора „Доход No.1“, „Доход No.2“ и „Доход No.3“, разликите между които се състоят в увеличаването на несигурността във всеки следващ вид приближение.

Доходът на Хикс е силно субективен, тъй като зависи изцяло от очакванията и плановете на индивида. Нещо повече, тъй като според Хикс следва да се прави ясното разграничение между разходване и консумиране, възниква необходимостта от намиране на „перфектен пазар втора ръка“ за определяне с точност на пазарната цена на дълготрайните придобивки, придобити в предходен период, но

консумирани в текущо разглеждания, което разбира се може да е само имагинерно.

Ключов аспект на модела на икономическия доход на Хикс, е че при него благосъстоянието се определя чрез дисконтиране на нетните парични потоци, които индивидът очаква да получи през текущия и следващите периоди. Тук отново се проявява силната субективност на Хиксианския доход – от една страна са очакванията на индивида за бъдещи постъпления, а от друга е определянето на процент за дисконтиране, за което и до ден днешен липсва единна методика.

В допълнение доходът се анализира от различни гледни точки на индивида.

На първо място доходът се изчислява от гледна точка на началния момент на дисконтиране, като благосъстоянието, определено в началото на текущия и следващите периоди, е наричано от Хикс Перспектива I, благосъстоянието, изчислявано от втория период нататък – Перспектива II, и пр. На следващо място индивидът следва да оценява дохода си авансово и след изтичане на дадения период. Авансовата оценка за дохода, още наричана от Хикс доход *ex ante*, е разликата между Перспектива II и Перспектива I, изчислени в началото на текущия период, т.е. преди реализиране на очакванията на индивида. В края на периода индивидът вече е наясно с реално случилото се през него. На база статистически и обективни данни индивидът може да преизчисли Перспектива II и Перспектива I и да определи реализирания доход *ex ante*, наричан от Хикс доход *ex post*.

Доходът *ex ante* е изцяло субективен. Той зависи изцяло от субективните очаквания и преценки на индивида. Той няма как да бъде обективно определен, тъй като всеки индивид може да оцени едно и също благосъстояние по различен начин. Доходът *ex post* е обективен измерител на благосъстоянието на индивида, тъй като се

изчислява на базата на статистически и исторически данни.

Същевременно Хикс излага становището си, че само доходът *ex ante* е полезен за взимане на икономически решения от индивида за неговото бъдещо поведение, докато доходът *ex post* е подходящ за използване от икономическите историци, от статистиците, като измерители на икономическия прогрес.

Теорията за модела на икономическия доход е илюстрирана с практически пример, като са изчислени Перспектива I и Перспектива II, както авансово в началото на периода, така и след реализиране на дохода за първия период. Пресметнати са съответно доходите *ex ante* и *ex post*. Всички изчисления са представени таблично.

Анализирани предимствата и недостатъците на модела на икономическия доход. Като плюсове са посочени обвързаността му с паричните потоци, базирането му на прогнози, което е свързано с процеса на взимане на икономически решения, както и това, че моделът отчита ефекта на времето върху ценността на потенциалните икономически ползи.

Що се отнася до недостатъците на модела, като такива са отбелязани голямата степен на несигурност и ненадеждност на прогнозните данни и необходимостта от определяне на дисконтова норма. Недостатък е и възприемането на концепцията, че целта на индивида е да запази капитала си непроменен, докато в действителност индивидът се стреми към максимизиране както на потреблението си, така и на натрупаното си благосъстояние.

Основният извод е, че макар и моделът да осигурява уместна информация за вземане на икономически решения, той не удовлетворява основните критерии за измерване, възприети от счетоводството – надеждност и обективност, поради което не може да

бъде използван като счетоводна концепция за определяне и измерване на дохода на предприятието.

В последния параграф **2.3. Модел на алтернативните мерни бази** на втора глава е изследван друг модел за определяне на дохода на предприятието, който може да бъде определен като междинен между консервативния традиционен модел и ултра уверения икономически модел. Този модел всъщност е съвкупност от идеи на различни счетоводни школи, които поддържат признаването на реализиран и нереализиран доход и разграничаването на дохода от текущия период и този от предходни периоди, но използват различни по своя характер мерни бази на текущата стойност. Ето защо моделът би могъл да се нарече *модел на алтернативните мерни бази*. В теорията са разработени две основни разновидности на модела на алтернативните мерни бази – *модел по текуща стойност на придобиване* и *модел по текуща стойност на реализиране*, като изследването е съсредоточено върху модела на определяне на бизнес дохода на предприятието, който се основава на текущата стойност на придобиване.

Основоположници на този модел са Едуардс и Бел, които излагат теорията си в „Теория и измерване на бизнес дохода“. Те се основават на две фундаментални концепции:

Първата концепция е дихотомното разделение на дохода на предприятието според това дали е генериран от дейността или от ръст в стойността на държаните с течение на времето ресурси. Според Едуардс и Бел само доходът, генериран от дейността, може да бъде обозначен като оперативна печалба и може да служи за оценка на резултата от производствените решения на ръководството на дружеството, поради което той трябва да бъде отграничен от ръста в стойността на държаните и неизползвани ресурси.

На *второ място* авторите вземат предвид текущата цена на производствените ресурси като мерна база. Те правят анализ на различните възможни мерни бази и ги излагат в матрица, зависеща от една страна от времевия момент и пазар за определяне на стойността, и от формата и разположението на ресурсите от друга.

Интерпретирана е матрицата на Едуардс и Бел на възможните мерни бази за оценяване на ресурсите, използвани от предприятието. Дефиницията за текуща цена, възприета в този модел е „цената, по която входящите ресурси, използвани от предприятието за производство на оценяваните активи, биха били придобити в настоящия момент“, а текущата печалба от дейността е *„разликата между стойността, получена от реализираната продажба (текущата стойност) и стойността, по която ресурсите, вложени в реализираната продажба, биха били придобити в настоящия момент (текущата цена)“*.

Ключов момент за модела на бизнес дохода е въвеждането на понятието *спестен разход*, дефинирано като разликата в оценката на ресурсите в началото и в края на разглеждания период. Уточнено е, че спестеният разход може да бъде два основни вида: реализиран и нереализиран, но реализируем в следващ период. На тази база бизнес доходът (I_b) се дефинира като сумата на текущата печалба от дейността (COP), реализираните спестени разходи, генерирани през текущата година (RCS) и нереализираните спестени разходи, генерирани през текущата година (UCS) или:

$$I_b = COP + RCS + UCS$$

Направена е връзката между бизнес дохода и традиционния счетоводен доход (I_a), който се разглежда като сумата на текущата печалба от дейността (COP), реализираните спестени разходи,

генерирани през текущата година (RCS) и реализираните спестени разходи, генерирани през предходни години (RCS'), или:

$$I_a = I_b - UCS + RCS'$$

Констатира се, че двата подхода за определяне на доход са свързани и прилагането на концепцията за бизнес дохода не отрича тази за традиционния счетоводен доход, а напротив – допълва я. Ето защо за прилагането на модела се предлага вариант на счетоводно отчитане, при който се запазва информация както за историческата, така и за текущата цена на активите. Тя е фокусирана главно върху отчитането на текущата цена на материалните запаси и на дълготрайните активи, основно поради факта, че цената на останалите ресурси, използвани в дейността (например труда), обикновено е равна на историческата такава и не създава затруднения.

Въвежда се използването на три нови сметки – *Реализирани спестени разходи*, *Реализуеми спестени разходи* и *Нереализирани спестени разходи*. Трите счетоводни сметки са характеризирани според няколко признака – от гледна точка на икономическата същност на обекта на отчитане, структура и функционално предназначение и връзка със счетоводния баланс. Съответно са разработени варианти на счетоводно отчитане, при които се използват посочените сметки, и които отразяват използването на ресурсите на предприятието и формирането на дохода.

Разработен е практически пример за прилагане на счетоводната система на Едуардс и Бел. Последователно са представени изходните данни за примера, както и началните салда по счетоводни сметки *Материални запаси*, *Преоценка на материални запаси* и *Нереализирани спестени разходи*. Схематично, чрез сметки-извлечения от главна книга, са илюстрирани движенията (обороты и кореспонденции) на счетоводни сметки *Материални запаси*,

Преоценка на материални запаси, Разход за материали, Нереализирани спестени разходи, Реализирани спестени разходи, Реализируеми спестени разходи, Приходи от продажби и накрая – *Реализиран доход*. Направено е сравнение между счетоводен финансов резултат и бизнес доход чрез прилагане на съкратени форми на отчет за приходите и разходите при прилагане на двата модела.

Що се отнася до счетоводното отчитане на дълготрайните активи в системата на Едуардс и Бел – то е идентично с това на материалните запаси, поради което не е представено в изложението. Същевременно е обърнато внимание на начина на изчисляване на спестените разходи, които според тези автори, представляват разликата между амортизационните квоти, определени на база историческа цена и на база текуща цена на съответния ресурс. За целта в изложението е разработен и представен практически пример за определяне на отчетна стойност, начислена амортизация и балансова стойност по двата модела, както и за определяне на спестените разходи.

В заключение са анализирани и изложени предимствата и недостатъците на модела на бизнес дохода на Едуардс и Бел. Като положителен момент е посочена възможността, която разделянето на текущата печалба от дейността от дохода от ръст в стойността на активите дава на инвеститорите да направят своята преценка за ефективността на ръководството. Представен е и съответният контрааргумент, че оперативните решения и тези, свързани със задържане на активите в предприятието, са неизбежно и по необходимост взаимозависими и трудно разграничими. Установява се, че в теорията се посочва и друга положителна характеристика на модела на бизнес дохода - отхвърлянето на принципите на реализацията и консерватизма, с което получената счетоводна

информация става по-релевантна и полезна на крайните ѝ потребители. Предложената система е напълно приложима и не изисква отхвърляне на отчитането по историческа цена. Същевременно тя пропуска отчитането на активи с безспорна ценност и значение за дейността на предприятието като например някои нематериални активи, само защото те не са били предмет на транзакция по историческа цена. Сериозен недостатък е трудността за откриване на сходни на оценяваните активи, било заради изхабяването, било заради техническия прогрес. Не на последно място, моделът на бизнес дохода не намира приложение в сектори без материални запаси и дълготрайни активи, като например този на услугите.

От цялостното изложение във втора глава става ясно, че алтернативните модели на определяне на дохода не успяват да намерят практическо приложение. И до днес доходът на предприятията се определя по традиционен начин, макар че създаденият в средата на XX век модел да е претърпял сериозни изменения.

ГЛАВА ТРЕТА

ПОДХОДИ ЗА ОТЧИТАНЕ НА ФИНАНСОВИТЕ РЕЗУЛТАТИ КАТО ЕЛЕМЕНТ НА ДОХОДА НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

В третата глава на дисертационния труд вниманието е насочено към теорията и практиката на отчитането на дохода (финансовите резултати) на предприятието.

В параграф **3.1. Съвременно състояние на отчитането на финансовите резултати в счетоводната теория и практика** са изследвани два въпроса:

В подпараграф **3.1.1. Тенденции на отчитането на финансовите резултати в счетоводната теория в България** се разкриват тенденциите на отчитането на финансовите резултати в счетоводната теория в България. Анализирани са основната част от счетоводната литература, издавана у нас. Изследвани са теоретични разработки на Иван Душанов и Марин Димитров, Михаил Дочев, Васил Божков и Стоян Дурин.

Представени са схващанията и разбиранията на авторите по отношение на същността на финансовите резултати, класификацията им, организацията на счетоводното отчитане и самото счетоводно отчитане. От изложението става ясно, че мненията на българските автори по тези въпроси почти напълно съвпадат. Единствено Стоян Дурин предлага различни шифри на счетоводните сметки, което по същество не променя счетоводното им отчитане. Като цяло разработките се съсредоточават върху чистото текущо счетоводно отчитане и данъчно третиране на финансовите резултати. Липсват теоретични разработки за същността и концепциите за измерване и определяне на дохода и в тази връзка на счетоводното му отчитане.

Вторият въпрос, изследван в подпараграф **3.1.2. Практически аспекти в счетоводното отчитане на финансовите резултати**, касае нагласите на практикуващата счетоводна общност по отношение на счетоводното отчитане на финансовите резултати. За целта е организирана и проведена онлайн анкета с използване на платформата QuestionPro, чиито цели са:

- да установи степента, до която счетоводителите от практиката са запознати с основните теоретични концепции, свързани с финансовите резултати;
- да разкрие преобладаващите моменти в тяхното текущо счетоводно отчитане и представяне; и

- да разбере нагласите на счетоводителите към възприемане на огледално структуриране на счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущия период спрямо отчета за приходите и разходите.

В проучването, извършено в периода 09.09.2017 г. – 13.09.2017 г., участие взимат 310 респондента. Анкетата съдържа 5 въпроса, свързани с респондентите, и 28 съществени въпроси, които са разделени в три секции, по една за всяка една от целите на проучването.

Въз основа на отговорите на въпросите, свързани с респондентите, е направен съответния анализ, който е представен подробно в изложението и е онагледен със 7 графики. Авторът заключава, че респондентите, взели участие в проучването, са хора от цялата територия на страната, в активна трудова възраст, високо образовани, с голям професионален опит, реално практикуващи счетоводната професия. От тях може да се очакват задълбочени теоретични познания и разнообразни идеи за методи за адаптиране на научните концепции на практика.

- Проучването по същество стартира с въпроси, касаещи разбирането на респондентите за теоретичната същност на финансовите резултати – както от предходни години, така и от текущия период. Отговорите са обобщени и илюстрирани с 4 графики. Авторът прави заключение, че практикуващите счетоводители са разделени в две групи по отношение на разбирането си за същността на финансовите резултати:

Първата група е тази на счетоводителите, за които финансовите резултати са остатък от приходите след приспадане на разходите, който се натрупва механично година след година и формира резерв на разположение на собствениците. Тази група има

явно предимство пред *втората* – *тази на счетоводителите*, които разглеждат финансовите резултати през призмата на върховенството на активите и финансовата концепция за поддържане на капитала. Съотношението между двете групи е приблизително 75% : 25%.

Причината за този значителен превес трябва да се търси в преобладаващия подход в съвременната счетоводна литература, в която темата за концепцията за върховенство на активите все още не е представена, а концепцията за финансово поддържане на капитала обикновено се споменава твърде бегло.

- На следващо място са анализирани отговорите на въпросите, касаещи познанията на респондентите относно двата основни модела, оформящи концептуалната база на съвременното счетоводство – модела на концепцията на върховенство на финансовия резултат и този на концепцията на върховенство на активите. Представена е 1 графика. Заключение е, че професионалната общност в България не е запозната с разработените в световната счетоводна литература концептуални модели на счетоводно отчитане – върховенство на финансовия резултат и върховенство на активите.

- Следващата част от анкетното проучване е насочена към установяване на предпочитаните варианти на организация на текущото счетоводно отчитане на финансовите резултати в счетоводната практика. За онагледяване на анализа са използвани 9 графики, а в заключение е обобщено, че резултатите от проучването, в частта му за практическата организация на текущо счетоводно отчитане на финансовите резултати от предходни години, са в пълна хармония с предварителните очаквания. Масово респондентите групират и отчитат финансовия резултат според това дали е бил положителен или отрицателен. Използват се наложилите се като традиционни шифри: с/ка 121 за непокрита загуба от минали години,

с/ка 122 за неразпределена печалба от минали години и с/ка 123 за текущ финансов резултат. За съжаление голяма част от представителите на професионалната общност не прилагат допълнително аналитично подразделяне на сметките за финансов резултат от предходни периоди, което показва незаинтересованост от набиране на по-детайлна и по-висококачествена информация.

- Последната част от емпиричното изследване цели установяване на разбирането на респондентите за функционалното предназначение на счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година и нагласата им към използването ѝ като отражение на структурата на отчета за приходите и разходите. Въз основа на получените отговори авторът заключава, че преобладаващата част от представителите на професионалната счетоводна общност в България не правят пряка функционална връзка между счетоводната сметка за отчитане на финансовия резултат от текущата година и отчета за приходите и разходите. Те възприемат счетоводната сметка като техническо средство за математическо изваждане на разходите от приходите, но не и като източник на информация за резултатите от дейността на предприятието.

Като цяло може да се обобщи, че счетоводната теория у нас, поне в частта ѝ, касаеща финансовите резултати на предприятията, е монолитна и се придържа към едни и същи схващания, методи и подходи. Нещо повече, това се наблюдава както в географско отношение – в различните центрове на преподаване счетоводното отчитане на финансовите резултати се преподава по един и същи начин, така и във времеви план – счетоводителите от различни поколения притежават едни и същи знания. Така че, може да се заключи, че по отношение на отчитането на финансовите резултати има какво още да се желае в счетоводната теория.

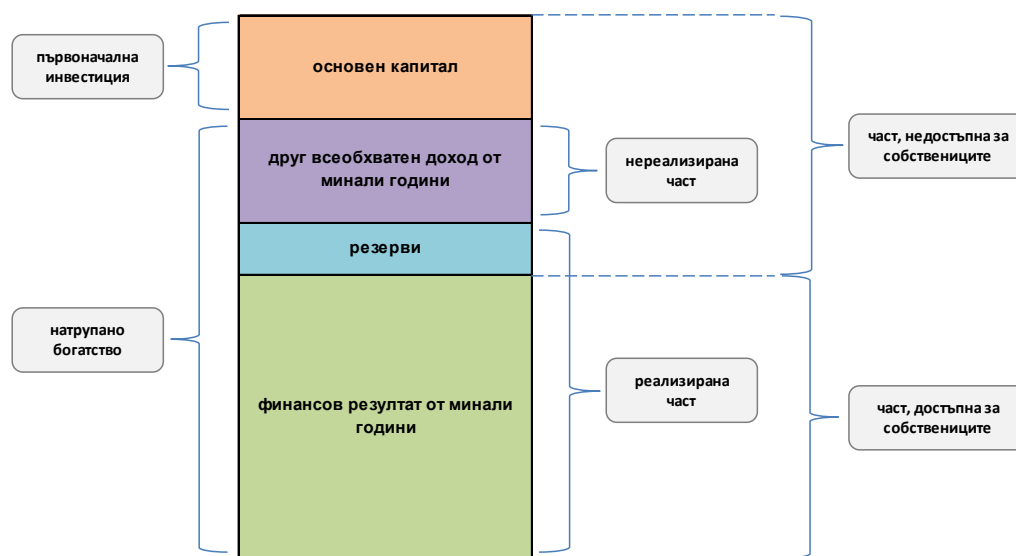
За целта е необходимо да се познават концепциите за върховенство на финансовия резултат и върховенство на активите, а така също и финансовата концепция за поддържане на капитала. Предпочитанията за разделяне на финансовия резултат от предходни години в две напълно отделни счетоводни сметки според това дали резултатът е положителен или отрицателен показват неразбиране на дълбоката теоретична същност на реализирания доход на предприятието. Значението на отчитането на финансовия резултат от текущата година се подценява. Не се забелязва функционално свързване между счетоводната сметка и отчета за приходите и разходите.

Във втория параграф **3.2. Модел за счетоводно отчитане на финансовите резултати** на трета глава авторът прави предложение за модел на счетоводно отчитане на финансовите резултати на предприятието, като се основава на разбирането, че той трябва да отразява тяхната същност и да дава ясна представа за тяхното формиране. *Също така трябва да е базиран на широко възприетата доктрина за върховенство на активите и да е обвързан с еволюиралата във финансова концепция за поддържане на капитала теория на Джон Хикс за дохода.* Моделът се влияе от два основни фактора:

- Това, че преобладаваща форма на функциониране на бизнеса е като действащо предприятие, което налага поддържане на неговия капитал; и

- Това, че отношенията между предприятието и неговите собственици следва да се разглеждат през призмата на концепцията за отчитащото се предприятие, което обуславя необходимостта от прилагане на двойно счетоводство и признаване на капитала за дълг на предприятието към неговите собственици.

На база на гореизброените условия и фактори, е направен анализ на капитала на предприятието, наричан още „богатството на собствениците“, както и нетни активи на предприятието, и определян като разликата между ресурсите (активите, имуществото на предприятието) и претенциите на трети страни към тези ресурси (пасивите, задълженията на дружеството). Изследвана е структурата на капитала и неговите градивни компоненти. Резултатите от анализа са онагледени с графики, като обобщаващата е долупосочената такава:



Подчертава, се че *собственият капитал на предприятието е една монолитна величина с единна същност, изразяваща общото богатство на собствениците, чийто размер пулсира в отделните години в отговор на успехите, постигани в дейността, или трудностите, пред които дружеството е изправено.* В години на благоденствие собственият капитал нараства, а в периоди на оскъдица - намалява.

По отношение на финансовите резултати, е направен анализ на въпроса за тяхната посока – положителна или отрицателна, и извежда тезата, че тъй като те или съществуват, или не, по презумпция би

трябвало да бъдат само положителни. Натрупани загуби от минали години се представят като отрицателни финансови резултати, само за да поддържат фиктивната претенция, че основният капитал е непокътнат, докато реалността е, че богатството на собствениците просто не съществува. Този начин на представяне е наложен от правно-техническото изискване регистрираният капитал да се представя като непокътната положителна величина, освен ако не бъде отразен по юридически път в съответните търговски регистри.

Изразява се становището, че финансовите резултати от минали години не следва да се представят разделено на печалби и загуби, тъй като това би противоречало на единната монолитна същност на собствения капитал. Брутното представяне, разграничено на печалби и загуби от минали години, само би могло да доведе до объркване и неяснота относно размера на фактическото натрупано богатство на собствениците. Формулирана е дефиницията, че *финансовият резултат от минали години представлява частта от нетните активи на предприятието, която е натрупана в резултат на дейността в течение на годините, достъпна е за собствениците и може да бъде разпределяна под различна форма по тяхно решение и усмотрение.*

По отношение на счетоводното отчитане на финансовите резултати от минали години, се прилага на практика авторовото теоретично схващане за монолитността на собствения капитал, и се предлага използване само на една счетоводна сметка, която да бъде организирана аналитично по години на генериране на печалбата или загубата. Възприема се използването на сметка с шифър 122 *Финансов резултат от минали години*, което, видно от резултатите от анкетата, е и преобладаващото мнение на практикуващата общност. Характерът на счетоводната сметка е изследван от гледна

точка на икономическа същност, връзка с баланса, функционално предназначение и възможни кореспонденции с други счетоводни сметки. Анализирани са начините на представяне на крайното салдо по тази сметка в баланса. С цел представяне на предимствата от обособяването на отчитането на финансовите резултати от минали години е разработен практико-приложен пример, който е онагледен съответно с таблици и графики. Чрез примера ясно се разкрива необходимостта от текущо отчитане на финансовия резултат от минали години в една счетоводна сметка, а не в обособяването му в две според това дали генерираният през годината доход е положителен (печалба) или отрицателен (загуба). Ползите от такъв подход са много – цялата история на успехите и трудностите на дружеството е на едно място; потребителите на финансова информация не се въвеждат в заблуда относно реалната величина на богатството на собствениците; *отразява се монолитната същност на финансовия резултат*; спазва се възприетата концепция за нетно представяне на баланса и пр.

На следващо място се обръща внимание на изменението на собствения капитал в рамките на един период, което може да се дължи на печалби и загуби, реализирани или не от предприятието, на разпределения под формата на дивиденди, на допълнителни вноски за увеличение на основния капитал или като резерви и пр. Изследвани са вариантите за годишно изменение на собствения капитал на предприятието, като те са графично онагледени. Разгледани са различни форми на изменения, които включват разпределения под форма на дивиденди или допълнителни вноски от собствениците през периода.

Изрично се подчертава, че вариантите на изменение на компонентите на собствения капитал през отчетния период са

разнообразни, като е възможно в една и съща година да има и увеличение на основния капитал, и разпределяне на дивиденди, поради което не е необходимо, а вероятно не е и възможно, всички варианти да се изброяват изчерпателно. На база на направения анализ е заключено, че изплащанията към и постъпленията от собствениците на предприятието се игнорират при определяне на генерирания през годината доход при сравняване на величината на собствения капитал в края и в началото на периода. ***Сумата на разпределените дивиденди трябва да се добави обратно, а тази на допълнителните вноски – да се извади от собствения капитал в края на периода и чак тогава неговата величина да се сравнява с тази в началото.*** Само така реалното нарастване или намаляване на богатството на собствениците би било коректно определено. Това е и същината на финансовата концепция за поддържане на капитала на предприятието: положителен годишен доход – печалба, съществува, само ако величината на собствения капитал в началото на периода е надвишена от тази на собствения капитал в края, при условие че влиянието на изплащания към и постъпления от собствениците е коригирано, като обратното би разкривало генерирането на отрицателен доход – загуба.

Следващият компонент на собствения капитал, който е подложен на анализ в тази част на дисертационния труд, е текущият финансов резултат на предприятието. Разгледано е отношението на счетоводната теория към приходите и разходите – както в миналото, така и в нашето съвремие. Излага се становището, че в действителност нито приходите, нито разходите могат самостоятелно да представят пълна и всеобхватна информация за дейността на предприятието. ***Единствено подробно и структурирано представяне на резултатите – в тяхната съвкупност от всички***

приходи и разходи, може да даде инструмент в ръцете на ръководството за насочване на предприятието в желаната от тях посока. Нещо повече, може да се смята, че използването за целта на отчета за печалбите и загубите и другия всеобхватен доход не е достатъчно, като се излага аргументи в подкрепа на тази авторова теза. Като решение на този проблем се предлага организиране на счетоводното отчитане на финансовия резултат за периода по един структуриран начин, с което да се отстранят недостатъците при използването на отчета за печалбите и загубите и другия всеобхватен доход.

Под структурирано отчитане на текущия финансов резултат за периода следва да се разбира подход на отчитане, при който информацията се събира и обобщава с цел класифициране по аналитични сметки – продукти, дейности и други кост центрове (центрове на разходи), и по функционално направление – оперативна дейност, неоперативна дейност, преди/след данъци и пр.

На първо място, се предлага обособяване на отчитането на текущия резултат на *реализиран* и на *друг всеобхватен доход*. По отношение на реализирания текущ финансов резултат се приема използването на счетоводна сметка с шифър 123 *Текущ финансов резултат*, а за другия всеобхватен доход е аргументирано предложение да се използва сметка 113 *Друг всеобхватен доход*, като така се постига симетрия на счетоводните сметки и удобство при тяхното използване.

На второ място, се излага идеята, че структурата на счетоводна сметка 123 *Текущ финансов резултат* и нейните подсметки трябва да следва тази на Отчета за печалбите и загубите, като се разкриват 3 подсметки:

- сметка 123/1 *Текущ финансов резултат от оперативна дейност;*
- сметка 123/2 *Текущ финансов резултат преди данъци;*
- сметка 123/3 *Текущ финансов резултат след данъци.*

Изложена е характеристика на трите предложени подсметки от гледна точка на икономическа същност на отчитания обект, функционално предназначение, връзка с баланса и възможни кореспонденции с други сметки. Направено е предложение за организиране на аналитичната структура на сметките, така че да осигуряват информацията, необходима на ръководството на предприятието. Изяснена е същността на информацията, която се съдържа в крайните салда на сметки 123/2 *Текущ финансов резултат преди данъци* и 123/3 *Текущ финансов резултат след данъци*.

Разработен е подробен пример за онагледяване на практическото приложение на предложената организация на счетоводно отчитане на текущия финансов резултат. На база на извлечение от приключена оборотна ведомост за годината е показано изпълнението на трите етапа от определянето на текущия финансов резултат. Представени са всички счетоводни кореспонденции, а счетоводните статии са илюстрирани със схеми и извлечения от главна книга. След всеки от етапите е изложено актуализирано извлечение от оборотна ведомост за прегледност в постигнатите резултати. Аргументирана е огледалността между пътя, по който е достигнато текущо до салдото по трите подсметки със структурата на Отчета за печалбите и загубите, изготвен по функционално предназначение.

Разработеният пример е опростен и изчистен от всякакви детайли. Целта му е да разкрие последователността от счетоводни операции, които в своята съвкупност представляват текущото счетоводно отчитане на финансовите резултати. Той не включва

аспекти като аналитична организация на счетоводна сметка 123/1 *Текущ финансов резултат от оперативна дейност*, тъй като едно усложняване с тяхното включване не би допринесло за по-доброто представяне на направеното предложение за счетоводното отчитане. Същевременно, една от най-големите ползи от структурирането на сметка 123 *Текущ финансов резултат* в три отделни подсметки е възможността всяка от тях да бъде с различна аналитична организация, която да носи допълнителна информация на ръководството на предприятието.

В **заключението** на дисертационния труд са представени в синтезиран вид постигнатите резултати от изследването. На база на поставените цели и задачи са обобщени основните изводи, препоръки и заключения. Същите са класифицирани и представени в три аспекта – теоретичен, теоретико-приложен и практико-приложен.

Посочва се, че извършеното изследване далеч не изчерпва всички въпроси и проблеми в тази област.

Дисертационният труд може да предизвика интерес за бъдещи изследвания от страна и на други автори. Това неминуемо ще обогати счетоводната теория с нови знания за дохода, неговото определяне и счетоводно отчитане.

IV. СПРАВКА ЗА ОСНОВНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Приносите, които отразяват резултатите и постиженията в дисертационния труд могат да се представят по следния начин:

1. В теоретичен план е извършен задълбочен анализ на специфичния понятиен апарат по темата на дисертационния труд. Изяснено е съдържанието на понятия като „доход“, „нетен доход“, „финансов резултат“, „печалба“, „загуба“ и др. Вследствие на това е изведена авторова дефиниция за понятието „доход“.

Изследването на финансовите резултати в светлината на доктрината за върховенство на активите и финансовата концепция за поддържане на капитала намира израз във формулиране на определение за понятието „финансов резултат от минали години“.

2. Извършено е многоаспектно изследване на дохода на предприятието като са съобразени основните концепции за доход, наложили се в специализираната литература: концепция за дохода като мотивационна сила, концепция за дохода като измерена величина и концептуалните проявления на дохода. Анализирани е връзката между дохода и капитала на предприятието.

3. Разработени са въпросите на концептуалната база за определяне на дохода в две насоки:

а) в исторически план е проследена еволюцията на счетоводните принципи. Това е направено в контекста на обществено-икономическото развитие на обществото, и на счетоводството в частност; и

б) анализирана е концептуалната база, квалифицирани и класифицирани са понятията, свързани с нея: „принцип“, „конвенция“, „доктрина“, „правило“ и пр.

4. В теоретико-приложен аспект са изследвани въпросите на моделите за определяне на дохода. Последователно са проучени и представени теоретичните основи на традиционния модел за определяне дохода на предприятието, модела на икономическия доход и модела на алтернативните мерни бази.

В приложен план чрез подходящи примери се илюстрира тяхното прилагане. Разработено е и е аргументирано предложение за счетоводно отчитане в контекста на модела за алтернативните мерни бази. Открити са предимствата и недостатъците от използването на различните модели за определяне на дохода.

5. Въз основа на проведено емпирично изследване, имащо за цел установяване състоянието относно разбирането на професионалната счетоводна общност за концепциите за определяне и моделите за отчитане на финансовите резултати, е предложен и аргументиран модел за счетоводно отчитане на финансовите резултати. В него се акцентира на два основни момента:

а) отчитането на финансовите резултати от минали години. Водещо в случая е разбирането им като едно монолитно по своята характеристика цяло;

б) идеята за структурирано представяне на резултатите от текущата година – в тяхната съвкупност от всички приходи и разходи.

Основополагащо е авторовото виждане, че задълбоченото познаване на същността на финансовите резултати като елемент на дохода позволява възприемане на подходи на текущо счетоводно отчитане, които отразяват както характера им, така и процеса на тяхното формиране.

V. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ, СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Студии

1.1 Петрова, В., (2016). *Концептуални основи на дохода в съвременното счетоводство*. Годишен алманах научни изследвания на докторанти. Брой IX – 2016 г. Книга 12 – Студии на докторанти. Академично издателство „Ценов“ – Свищов.

2. Статии

2.1 Петрова, В., (2015). *За Хиксианския доход и значението му за съвременното счетоводство*. Списание на Института на дипломираните експерт счетоводители. Година XIX. Брой 8/2015 г.

2.2 Petrova, V. (2015). *Hicksian Income and Contemporary Accounting*. Economic Herald of Donbas. Quarterly scientific journal. No. 4 (42) / 2015. ISSN 1817 – 3772.

2.3 Петрова, В., (2017). *Изследване на нагласите на професионалната счетоводна общност относно счетоводното отчитане на финансовите резултати*. Годишен алманах научни изследвания на докторанти. Брой X – 2017 г. Книга 13 – Студии и статии на докторанти. Академично издателство „Ценов“ – Свищов.

3. Научни доклади

3.1 Petrova, V. (2016). *Concepts of income – substance and economical nature*. Пета научно-практическа конференция с международно участие на тема „Развитие бухгалтерского учета, анализа и аудита в современных концепциях управления“. Сборник доклади. Издателство ИП Корниенко А.А. – гр. Судак. стр. 40 – 43.

3.2 Петрова, В., (2017). *Използване на платформата QuestionPro за провеждане на докторантско изследване*. Научно-практическа конференция на тема „Статистиката като наука и практика – традиции и съвременни измерения“. Сборник доклади. Академично издателство „Ценов“ – Свищов. стр. 398 – 401.

VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Долуподписаният докторант Вера Тодорова Трендафилова, в задочна форма на обучение към катедра „Счетоводна отчетност“ при Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов,

декларирам, че:

Дисертационният труд в общ обем от 236 страници на тема: *„Концепции и модели за определяне и отчитане на дохода на предприятието“* представлява собствена научна продукция на автора. В него са използвани авторски идеи, текстове и визуализация чрез съответните фигури, таблици, схема и формулен апарат, като са спазени всички изисквания на Закона за авторското право и сродните му права чрез надлежно цитиране и позоваване на чужди авторски мнения, както и данни.

Постигнатите резултати и приноси от проведеното в дисертационния труд изследване са оригинални и не са заимствани от чужди изследвания и публикации. Научните резултати, които са получени и/или публикувани от други автори, са надлежно цитирани.

м. септември 2020 г.

гр. Свищов

Декларатор:

/Вера Трендафилова/