

УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО
ФИНАНСОВО-СЧЕТОВОДЕН ФАКУЛТЕТ
Катедра „Счетоводство и анализ“

Ванина Стоилова Дангърска

**ПРАКТИКОПРИЛОЖНИ АСПЕКТИ НА РАЗЛИЧИЯТА
В СЪВРЕМЕННИТЕ СЧЕТОВОДНИ СИСТЕМИ
НА ИТАЛИЯ И БЪЛГАРИЯ**

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд за присъждане на образователна
и научна степен „доктор“ по научна специалност
05.02.07. „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност“

Научен ръководител:
доц. д-р Мариана Михайлова

София, 2020 г.

Дисертационният труд на тема „*Практикоприложни аспекти на различията в съвременните счетоводни системи на Италия и България*“ се състои от 246 страници, в т.ч.: увод, предварителни бележки и ограничения, три глави, заключение, библиография, списък с таблици и схеми и четири приложения. В изложението са представени 7 таблици и 7 схеми. Библиографията съдържа 120 източника, от които 39 са на кирилица и 81 – на латиница. Обемът на приложенията е 15 страници. По темата на дисертационния труд са осъществени 5 публикации.

Дисертационният труд е насочен за защита пред научно жури от катедра „Счетоводство и анализ“ при Финансово-счетоводния факултет на Университета за национално и световно стопанство (УНСС). Авторът на дисертационния труд е задочен докторант към катедра „Счетоводство и анализ“.

Защитата на дисертационния труд ще се състои на 26.06.2020 г. от 10.00 часа в зала „Научни съвети“ (2032А) на Университета за национално и световно стопанство – София, на открито заседание на научното жури, назначено със заповед на ректора на УНСС. Материалите по защитата са на разположение на заинтересованите лица в сектор „Научни съвети и конкурси“ (дирекция „Наука“) и на интернет страницата на УНСС в секция „Конкурси за заемане на академични длъжности и придобиване на научни степени“ (<http://konkursi.unwe.bg>).

Съдържание

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД	5
1. Актуалност и значимост на изследването	5
2. Обект и предмет на изследването	6
3. Теза и хипотези на изследването	7
4. Цели и задачи на дисертационния труд	8
5. Методология на изследването	9
6. Обхват и ограничения на изследването	9
II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД	9
III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД	13
1. Увод	13
2. Предварителни бележки	13
3. Първа глава. Концепцията за счетоводна система	17
4. Втора глава. Практикоприложни аспекти на счетоводните системи, разпространени в Италия и България	20
5. Трета глава. Нормативна уредба на финансовото отчитане в Италия и България	23
6. Заключение	28
7. Приложения	28
IV. СПРАВКА ЗА ПРИНОСИТЕ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД	29
V. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД	30
VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ	31

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност и значимост на изследването

Още със създаването на Европейската общност се поставя целта постигането на хармонизация в счетоводството между страните членки. Тази цел се преследва с течение на времето с помощта на различни инструменти, първият от които е представен от IV и VII директива на ЕИО, които още от 90-те години оказват силно влияние върху националните законодателства в областта на финансовото отчитане. В този период се разпространяват и Международните счетоводни стандарти, които през 2002 г. стават задължителни за консолидираните финансови отчети на предприятия, чиито прехвърлими ценни книжа са допуснати до търговия на регулиран пазар в рамките на Европейския съюз. Регламентът, с който те са въведени обаче, дава възможност отделните държави членки да предвидят Международните счетоводни стандарти да бъдат задължителна счетоводна база не само при изготвянето и на годишните финансови отчети, а да бъдат приложима база от страна и на други видове предприятия. Както България, така и Италия се възползват от тази възможност и значително разширяват обхвата на Международните стандарти.

Следователно във всяка страна членка могат да се разграничат най-общо две групи от предприятия: от една страна, малките и средните предприятия, които обикновено прилагат Националните счетоводни стандарти (съответстващи на европейските директиви), а от друга страна, големите предприятия, които прилагат Международните счетоводни стандарти. Този факт предизвиква търсенето на решения, които да намалят разликите в областта на финансовото отчитане между двете групи от предприятия. Във връзка с това е направен опит да бъдат изготвени Международни счетоводни стандарти специално за МСП. Този опит обаче е обречен на провал. Междувременно биват издадени европейски директиви, които позволяват на държавите членки да приемат разпоредби, съдържащи се в Международните стандарти, в дерогация от IV и VII директива. Най-накрая е приета новата счетоводна директива 2013/34/ЕС, която заменя IV и VII директива ЕИО.

В резултат на всички тези опити в Италия и България, но вероятно и в други европейски държави, се наблюдават две противоположни тенденции: първата е на сближаване на националните законодателства и счетоводни стандарти с Международните счетоводни стандарти. Другата ограничава обхвата на Международните стандарти в полза на националните. Следователно, от една страна, намаляват разликите между разпоредбите, регулиращи финансовите отчети на МСП и тези, съдържащи се в МСС/МСФО. От друга страна, като

се имат предвид прекомерната сложност и общ характер на Международните стандарти (тъй като трябва да могат да бъдат приложени в множество юридически системи, понякога напълно различни), във всяка държава членка тече процес на адаптиране на нормативната уредба и на разработване на Национални счетоводни стандарти, които да са възможно най-близки до Международните счетоводни стандарти, но които да зачитат националните счетоводни, правни и социално-икономически традиции.

Имайки предвид този дълъг и сложен процес на хармонизация в счетоводството, възниква въпросът дали и до каква степен финансовите отчети на дружествата, които принадлежат към различните държави членки и които не прилагат МСС/МСФО, са ефективно сравними. Освен това, ако съществуват такива трудности, необходимо е да се потърсят съответните причини, както и начините за тяхното отстраняване или, ако това не е възможно, за намаляване на въздействието им.

Сравняването и консолидирането на финансови отчети на италиански и български предприятия е изключително актуално, ако се има предвид фактът, че Италия е един от основните икономически партньори на България и играе ключова роля в икономиката на страната. През 2018 г. се нарежда на второ място в класацията на основните търговски партньори, трети доставчик след Германия и Русия и втори пазар на дестинация за българския износ след Германия. Италия също е и един от основните инвеститори у нас. Броят на италианските предприятия е нараснал с над 300% през последните 10 години, достигайки почти 9000 компании с италианска собственост, от които над 1000 с оборот, надхвърлящ 200 000 евро. Техният икономически принос е равен на 10% от БВП на България, допринасяйки също за създаването на над 50 000 работни места. Присъствието на италиански предприятия на българския пазар засяга както големи групи (между които „Дженерали“, „Миролио“, „Ригони ди Азиаго“, „Уникредит-Булбанк“), така и малки и средни предприятия, опериращи в голям брой сектори: производство, възобновяема енергия, инфраструктура, околна среда, финансови услуги и др.

2. Обект и предмет на изследването

Обектът на изследване в дисертационния труд е счетоводната система, определена като информационна система със строга методологична детерминираност, чиито елементи са обединени от една обща познавателна цел.

Предметът на изследване са различията в италианската и българската счетоводна система и тяхното влияние върху изготвянето на финансовите отчети както от гледна точка на предприятията, така и от гледна точка на националните законодатели и *standard setter*.

3. Теза и хипотези на изследването

Изследователската теза е, че съществуват значителни различия в счетоводните теории, които стоят в основата на счетоводните системи, разпространени в Италия и България, така че, ако не са взети предвид, те затрудняват сравняването на финансовите отчети на предприятия от различни държави въпреки процеса на хармонизация на европейско равнище, осъществен чрез счетоводните директиви.

В хода на доказването на изследователската теза са разгледани следните подкрепящи **работни хипотези**.

1) Ако обектът на счетоводството – или по-точно на основната му познавателна цел – е дефиниран по различен начин, определенията за отделните елементи, които съставят счетоводната система, и логиката, която ги обединява, също ще бъдат различни. Ясно е, че ако целта не е еднаква, начинът за нейното постигане също няма да бъде еднакъв.

2) Различен счетоводен процес води също до представени по друг начин обобщения и това неизбежно се отразява върху формирането на финансовите отчети.

3) Анализът на откритиите в обширната италианска литература разлики между двата основни вида счетоводни системи, развити от италианските учени през XX век, може да улесни този между актуалната финансоворезултатна система, използвана от италианските предприятия, и българската счетоводна система.

4) Националните счетоводни традиции водят до разнороден избор от страна на страните членки между възможностите, предоставени от европейските счетоводни директиви в процеса на тяхното транспониране.

5) Различната роля на Националните счетоводни стандарти както по отношение на националното законодателство, така и по отношение на Международните счетоводни стандарти води до решения, при които финансовите отчети може да не са напълно сравними.

6) Постоянният стремеж към съответствие с Международните счетоводни стандарти предполага необходимостта от разработване на модел на счетоводна система, който да е съвместим (с необходимите адаптации) както със счетоводните традиции на отделните страни, така и с Международните счетоводни стандарти. Проект за такъв модел може да бъде разработен, тръгвайки от основните концепции на т.нар. „патримониална счетоводна система“ на Фабио Беста и използвайки някои от решенията, съдържащи се в българската и в италианската актуална счетоводна система.

4. Цели и задачи на дисертационния труд

Целта на дисертацията е да се провери до каква степен хармонизирането в областта на счетоводството, постигнато чрез европейските директиви, отчитайки нарастващото влияние на Международните счетоводни стандарти, позволява съпоставимостта на финансовите отчети на предприятия, принадлежащи към различни страни на Европейския съюз, в частност Италия и България. За тази цел е необходимо да се проучи как различията в счетоводните системи, приети в двете страни, влияят на тази хармонизация.

За да бъдат постигнати целите на дисертацията, са поставени следните **задачи**.

1) Да се изследва и дефинира концепцията за счетоводната система според италианската и българската доктрина.

2) Да бъдат анализирани основните характеристики на различните счетоводни системи, които са се развили в Италия от началото на XX век.

3) Да бъдат представени основните характеристики на българската счетоводна система, за да се сравнят с тези на другите разгледани счетоводни системи.

4) Да се провери до каква степен патримониалната система на Фабио Беста е съвместима с българската счетоводна система.

5) Да се провери дали съществуват предпоставки за разработването на приложен модел на т.нар. „патримониална счетоводна система“ на Фабио Беста, който да се базира на основните ѝ концепции, да използва решенията, съдържащи се в българската счетоводна система и който да е съвместим с определенията и разпоредбите, заложиени в Международните счетоводни стандарти.

6) Да се разгледа подробно как използваната понастоящем счетоводна система в Италия се отразява върху счетоводните записвания и върху изготвянето на финансовите отчети, като се изтъкват основните разлики в сравнение с българската счетоводна система.

7) Да се проследи развитието на националното законодателство и на Националните счетоводни стандарти в Италия и България вследствие на транспонирането на европейските директиви.

8) Да се анализира ролята на Международните счетоводни стандарти в Италия и България.

9) Да се сравнят счетоводните законови разпоредби и стандарти, които понастоящем регламентират финансовото отчитане в Италия и България, като се обърне специално внимание на несъответствията, породени от различните счетоводни системи, приети в двете страни.

5. Методология на изследването

В хода на научното изследване са използвани основни научноизследователски методи – като сравнение, анализ и синтез, индукция и дедукция, исторически и нормативен подход и др.

6. Обхват и ограничения на изследването

В процеса на изследването са проучени научни трудове на български, италиански и други чуждестранни автори. Използвани са нормативни текстове и счетоводни стандарти, актуализирани към месец май 2019 г.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Увод

Предварителни бележки

1. Затрудненията в превода и произтичащите от това двусмислени или противоречащи си термини
2. Структура и замисъл на дисертацията

Първа глава. КОНЦЕПЦИЯТА ЗА „СЧЕТОВОДНА СИСТЕМА“

1. Концепцията за „счетоводна система“ според италианската доктрина
 - 1.1. Предварителни бележки относно понятията „метод“ и „система“ според италианската доктрина
 - 1.2. Различните счетоводни системи, разработени от италианската доктрина през XX в.
 - 1.2.1. Класическата патримониална система на Фабио Беста
 - 1.2.2. „Текущият“ вариант на патримониална система, разработен от Убалдо де Доминичис
 - 1.2.3. „Системата на финансовия резултат“ на Джино Дзапа
 - 1.2.4. Система на финансовия резултат във варианта, който систематизира „предполагаемите парични стойности“ на Пиетро Онида
 - 1.2.5. Системата на финансовия резултат във „варианта на финансовите изменения“ на Алдо Амадуци
 - 1.2.6. Кратък анализ на англо-американската счетоводна теория
2. Концепцията за „счетоводна система“ според българската доктрина – сравнителен анализ

3. Съпоставимост между класическата патримониална система и българската счетоводна система
4. Обобщаващи изводи

Втора глава. ПРАКТИКОПРИЛОЖНИ АСПЕКТИ НА СЧЕТОВОДНИТЕ СИСТЕМИ, РАЗПРОСТРАНЕНИ В ИТАЛИЯ И БЪЛГАРИЯ

1. Познавателна цел на счетоводните системи
 - 1.1. Познавателна цел на италианската счетоводна система
 - 1.1.1. Капиталът и финансовият резултат, отнасящи се до целия живот на предприятието
 - 1.1.2. Капиталът и финансовият резултат, отнасящи се до междинен период от живота на предприятието
 - 1.1.3. Определяне на финансовия резултат и на свързания с него балансов капитал
 - 1.2. Познавателна цел на българската счетоводна система – сравнителен анализ
2. Измененията, предизвикани от стопанските операции
 - 2.1. Стопанските операции, обект на отчитане
 - 2.2. Измененията в италианската счетоводна система
 - 2.2.1. Паричните изменения
 - 2.2.2. Паричните изменения (*variazioni numerarie*) като първични изменения и стопанските (икономическите) изменения (*variazioni economiche*) като производни изменения
 - 2.2.3. Визията за глобалната дейност на предприятието и за дейността през отчетния период, отразена във финансовото счетоводство
 - 2.2.4. Класификация на сметките в италианското двустранно финансово счетоводство
 - 2.2.5. Структура на сметкоплана
 - 2.2.6. Пермутативни и модифициращи изменения
 - 2.3. Измененията в българската счетоводна система
 - 2.4. Сравнителен анализ
3. Сравнителен анализ на концепцията за разход
4. Стопанските операции, отразени по време на отчетния период
 - 4.1. Закупуване на материали
 - 4.2. Изразходване на материали за дейността на предприятието
 - 4.3. Отчитането на други разходи за дейността на предприятието
 - 4.4. Заприходяване на продукция в склад
 - 4.5. Приходи от продажби
 - 4.6. Финансови приходи и разходи и данъци върху печалбата
5. Счетоводните записвания в края на отчетния период

- 5.1. Годишно счетоводно приключване според италианската счетоводна система
- 5.2. Годишно счетоводно приключване според българската счетоводна система
- 5.3. Счетоводните записвания в края на отчетния период – сравнителен анализ
 - 5.3.1. Отчитане на материалните запаси
 - 5.3.2. Отчитане на договорите за строителство
 - 5.3.3. Отчитане на дълготрайни активи, придобити по стопански начин
 - 5.3.4. Обобщаване на сметките за приходите и разходите и определяне на финансовия резултат
 - 5.3.5. Приключване на сметките
6. Обобщаващи схеми на цялостното функциониране на двете счетоводни системи
7. Обобщаващи изводи

Трета глава. НОРМАТИВНА УРЕДБА НА ФИНАНСОВОТО ОТЧИТАНЕ В ИТАЛИЯ И БЪЛГАРИЯ

1. Развитие на нормативната уредба, свързана с финансовото отчитане
 - 1.1. Въведение
 - 1.2. Развитие на нормативната уредба, свързана с финансовото отчитане в Италия
 - 1.3. Въвеждане на Международните счетоводни стандарти МСС/МСФО в Италия
 - 1.4. Развитие на българското счетоводно законодателство
 - 1.5. Настоящите законови разпоредби, свързани с текущото счетоводство и финансовото отчитане
 - 1.6. Националните счетоводни стандарти
2. Цел на годишния финансов отчет и принципи за неговото изготвяне от страна на предприятията, които не прилагат Международните счетоводни стандарти
 - 2.1. Цел на годишния финансов отчет
 - 2.2. Принципи за изготвяне на годишния финансов отчет
3. Методи на оценяване
4. Форма и съдържание на годишния финансов отчет
 - 4.1. Разпоредби, свързани с формата и съдържанието на документите, които съставят годишния финансов отчет
 - 4.2. Счетоводен баланс
 - 4.3. Отчет за приходите и разходите
 - 4.4. Отчет за паричните потоци

- 4.5. Приложение
- 4.6. Финансовият отчет на по-малките предприятия
- 5. Обобщаващи изводи

Заключение

Приноси

Библиография

- I. Източници на кирилица
- II. Източници на латиница
- III. Български нормативни документи
- IV. Италиански нормативни документи
- V. Европейски нормативни документи

Списък с таблици и схеми

Приложение 1. Списък на публикациите, посочени в параграф „апробация“

Приложение 2. Пример на счетоводни записвания и приключване на сметките според актуалната италианска счетоводна система

Приложение 3. Списък на разпоредбите в италианския Граждански кодекс, отнасящи се до финансовия отчет на предприятията

Приложение 4. Списък на италианските счетоводни стандарти (OIC)

Декларация за оригиналност

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Увод

В увода на дисертационния труд са обосновани актуалността и значимостта на изследването. Дефинирани са обектът и предметът и е формулирана основната цел на изследването и произтичащите от нея задачи. Определена е изследователската теза, от която са изведени хипотезите. Посочени са научноизследователските методи, чрез които е направен опит за изпълнение на формулираните задачи. Представени са ограниченията и обхватът на изследването.

2. Предварителни бележки

Преди да бъде представен резултатът от направеното изследване, са направени някои уточнения относно използваната терминология, свързана с италианското счетоводство. Отбелязано е, че е направен личен превод на цитираната италианска литература и че при превода са срещнати множество трудности, тъй като голяма част от термините са характерни за италианската теория и не намират точен превод на български език.

След това са обяснени замисълът и структурата на дисертацията.

Една от основните цели на настоящия труд е да бъдат анализирани разликите между италианската и българската счетоводна система, за да бъдат улеснени съставителите и ползвателите на финансовите отчети, които възнамеряват да сравняват или да консолидират тези, изготвени от предприятия, които базират своето финансово счетоводство на счетоводни системи, които са (поне частично) различни.

Наличието на разлики, при които например в италианската система се отчитат само операциите с външната среда (следователно употребата на материалите и заприходяването на продукция в склад не са операции, отразени във финансовото счетоводство); закупуването на материалите в италианската система представлява разход, докато в българската поражда увеличаване на активите; в италианското счетоводство разходите биват отчетени само според тяхното естество, а не според тяхното функционално предназначение и др. – води до необходимостта да бъдат изследвани произходът и причините за тези различия. Това предполага изучаването на цялостното функциониране на съответните счетоводни системи.

За тази цел обаче не е достатъчно да се илюстрира как се съставят счетоводните записвания, а трябва да бъде обяснена логиката, която стои в тяхната

основа. Оттук и необходимостта да бъдат описани какви са историческият, икономическият и социалният произход на тези системи.

Дисертацията се спира най-вече на произхода и развитието на италианската счетоводна система поради следните основни причини:

- актуалната италианска счетоводна система е различна от тази, разпространена в голяма част от другите европейски държави, включително България;

- дисертацията е насочена към читатели, които познават добре произхода и развитието на българската счетоводна система;

- българската счетоводна система представя значителни сходства с патримонилната система, разпространена в Италия в началото на XX век. Това означава, че анализът на разликите между двата вида системи, разработени от италианските учени, улеснява до голяма степен и сравнението между актуалната италианска и българската счетоводна система.

Преди да се премине към анализа на отделните счетоводни системи, са уточнени икономическият и социалният контекст, в които те са се развили.

През първата половина на миналия век италианската икономика претърпява радикални промени – преминава се от икономика, базирана най-вече на селското стопанство и на търговията, към бързо развиваща се индустриална икономика. Джино Дзапа интерпретира тези промени, като революционира счетоводната система, за да отговори на изменящите се нужди на предприятията. Системата (финансоворезултатната), която той предлага, дава предимство на динамичните аспекти на управлението, характерни за индустриалния сектор, спрямо статичните аспекти на имуществената визия за предприятието. Системата на Дзапа, така както е развита и усъвършенствана от неговите последователи, между които Пиетро Онида и Алдо Амадуци, е все още преобладаваща в Италия.

Актуалната счетоводна система, разпространена в Италия (само през последните години повлияна от намесата на Международните счетоводни стандарти), произлиза от дълбоко преосмисляне на преобладаващата през първата четвърт на миналия век счетоводна доктрина, което настъпва едновременно с преобразуването на националната икономическа система. Този факт предизвиква последици както от научна, така и от практическа гледна точка.

От научна гледна точка е извършено ново тълкуване на естеството на сметките, което от този момент нататък се свързва с новата наука, наречена *economia aziendale* (буквално икономика на предприятието), чието начало е поставено през 1927 г. с прочутата реч на Джино Дзапа във венецианския университет „Ка Фоскари“. Всяка сметка е идентифицирана и класифицирана според нейния характер в рамките на предприятието, което е определено като *икономическа координация в действие*. Преминава се от разглеждането на предприятието като комплекс от елементи, с които разполага предприемачът – т.е. видно от чисто имуществена гледна точка, като набор от елементи,

всеки със своя собствена стойност – към преобладаващите функционален, организационен и управленски аспекти. С други думи, докато акцентът преди е поставен върху съществуването и стойността на елементите, разглеждани поотделно в рамките на един комплекс, сега отделните елементи губят част от своето значение спрямо тяхната цялостна организация, т.е. спрямо *икономическата координация в действие*. Впоследствие тези концепции ще бъдат доразвити от един от най-важните последователи на Джино Дзапа – Алдо Амадуци, основател на системната школа. Той разглежда предприятието като система, преосмисля *икономическата координация в действие* като икономическа система (*sistema economico-aziendale*). Развитите от Амадуци концепции са все още в основата на днешната финансоворезултатна система. Нейното изучаване отново е актуална тема поради необходимостта тя да е адаптирана, за да бъде съвместима с Международните счетоводни стандарти, които се базират на модел на счетоводна система, подобен на развития в Италия в началото на XX век.

Преминавайки към практическите аспекти, може да се отбележи, че класическата патримониалната система, разпространена в Италия през първата половина на миналия век, напълно пренебрегва счетоводните нужди на производствените предприятия, докато финансоворезултатната система, тъй като се заражда именно в резултат от преобразуването на италианската икономическа система от селскостопанска и търговска в индустриална, привилегирова развитието на счетоводните записвания, отговарящи на нуждите на производственото предприятие. Междувременно в други страни патримониалната система се е адаптирала към изменените икономически условия и информационни потребности, разработвайки модел на финансово счетоводство, като се отделя специално внимание на отчитането на вътрешните за предприятието стопански операции, т.е. тези, свързани с производствената дейност (напр. употребата на производствените фактори, калкулирането на себестойността на продукцията, заприходяването на продукцията на склад и т.н.).

От своя страна финансоворезултатната система комбинира финансовото счетоводство с паралелна система, наречена аналитично или индустриално счетоводство, характерна най-вече за производствените предприятия. Тази паралелна система използва данните, съдържащи се във финансовото счетоводство, но често променя частично нейните стойности, за да се съобрази и с други цели, свързани например с предоставянето на информация, необходима за вземането на решения от страна на ръководството.

С други думи, при финансоворезултатната система финансовото счетоводство има за цел изготвянето на финансовия отчет според съответната нормативна уредба. Индустриалното счетоводство, освен да предостави необходимата за финансовия отчет информация, служи и за вземането на управленски

решения, които често се нуждаят и от оценки, различни от направените за целите на финансовия отчет.

В патримониалната система онази част от финансовото счетоводство, която отчита вътрешните за предприятието операции, трябва да използва методите за оценяване, предвидени за изготвянето на финансовите отчети, докато управленските решения се базират на допълнително вътрешно управленско счетоводство.

Една от основните разлики между характеризиращите елементи на двете системи се отнася до познавателните цели на финансовото счетоводство и на финансовия отчет. Финансоворезултатната система тръгва от предпоставката, че в системата „предприятие“ финансовият резултат произлиза от общото съпоставяне на всички приходи и всички разходи, тъй като не е възможно да бъдат определени частични резултати, т.е. резултати, свързани с отделни продукти, операции, производствени звена и др. Обратното, патримониалната система, която разглежда резултата от дейността като положително или отрицателно изменение на собствения капитал, предвижда, че това изменение може да бъде видяно като алгебрична сума от изменения, свързани с отделни елементи – продукти, операции и т.н.

Поради тази причина финансовото счетоводство по модела на патримониалната система обикновено предвижда аналитични сметки за приходи, разходи и резултати, свързани с отделни продукти, операции и др. Обратното, във финансовото счетоводство по модела на финансоворезултатната система биват съпоставени всички приходи с всички разходи, докато калкулирането на себестойността на отделния продукт с цел да бъде определена стойността на запасите, се прави с помощта на паралелно индустриално счетоводство. Тази паралелна система позволява да бъдат пресметнати частични резултати, свързани с отделни продукти, и да бъдат използвани методи за оценяване, различни от присъщите за финансовия отчет.

Историческото развитие и основните характеристики на патримониалната и на финансоворезултатната система са описани в първа глава, след което е направен сравнителен анализ между българската счетоводна система и патримониалната система на Ф. Беста. Във втора глава е анализирано функционирането на актуалната италианска счетоводна система, сравнена с българската, като накрая се представят характерните разлики и особености в счетоводните записвания. Пропуснати са всички онези аспекти, които не представляват разлики или особености или не са значими спрямо представянето на логиката и цялостното функциониране на системата от записвания, цел на настоящия труд. В трета глава е направено сравнение на нормативната уредба, свързана с финансовото отчитане в Италия и България, като се имат предвид особеностите и разликите, описани в първа и втора глава.

Уточнено е, че не са разгледани финансовият и застрахователният сектор, тъй като се отнася за бизнес сфери, имащи свои особености, различни счетоводни традиции, както и специфична нормативна уредба.

Най-накрая е подчертано, че концепцията за „счетоводна система“ е анализирана в светлината на обекта на дисертацията, акцентирайки най-вече върху модела разработен в италианската доктрина.

3. Първа глава. Концепцията за счетоводна система

В първа глава са изпълнени първите пет изследователски задачи. В резултат на това могат да бъдат направени следните обобщения и изводи.

1) *По отношение на концепцията за счетоводна система*

Според италианската доктрина счетоводната система може да се дефинира като *съвкупност от сметки, свързани в едно цяло, стремящо се към една или повече общи цели*¹, т.е. тя е един вид „обща нишка“, която насочва счетоводните записвания към една обща познавателна цел.

Счетоводните записвания могат да се разглеждат в два аспекта: според обекта на наблюдение (счетоводна система) и според начина, по който те се съставят, т.е. според правилата, следвани при тяхното изготвяне (счетоводен метод). С други думи, *счетоводните методи се отнасят до записванията, докато те се съставят, във формата, в реда и в техните връзки; а системите са резултат от вече направени записания и отразяват обекта и техния обхват*².

Според българската доктрина счетоводната система може да бъде разглеждана като информационна система със строга методологична детерминираност, чиито елементи са обединени от една обща познавателна цел.

Може да се каже, че концепциите за счетоводна система според италианската и българската счетоводна теория намират общ знаменател в системността на счетоводството и в това, че то е насочено към една определена познавателна цел, докато същността на счетоводната система в англо-американския вариант (която стои в основата на Международните счетоводни стандарти) се възприема от гледна точка на практиката и не се характеризира с научна систематичност.

2) *По отношение на първичните и на производните сметки*

Според модела за счетоводна система, разработен от италианските учени, сметките се делят основно на първични (*originari*) и производни (*derivati*). След като се установи съдържанието на първия вид сметки (първичните), вторият вид сметки се изразява в промяната на първите и затова те се определят

¹ Де Доминичис, У. (De Dominicis, U., *Lezioni ...*, p. 129).

² Беста, Ф. (Besta, F. *La ragioneria*, vol. II..., p. 276).

като „производни”. В зависимост от конкретния сложен обект, около който гравитира системният набор от счетоводни записвания, се отличават най-вече патримониална система (*sistema patrimoniale*) и финансоворезултатна система (*sistema del reddito*).

При патримониалната система на Беста „първичните (елементарни) сметки” (*conti elementari*) отразяват отделните активни и пасивни елементи. На тях се противопоставя категорията на „производните сметки” (*conti derivati*), които отразяват „причините” за промените в първичните сметки. „Причините” се отнасят до „имууществото” на предприятието и имат двойствен произход: външен, при пряка намеса върху капитала (като напр. вноски и разпределения) и вътрешен, свързан с дейността на предприятието.

От своя страна, финансоворезултатната система на Дзапа се характеризира с ново съдържание на двете категории сметки: първичните обхващат паричните сметки (*conti numerari*), а производните – финансоворезултатните (*conti di reddito*) и капиталовите сметки (*conti di capitale*).

Следователно Дзапа ограничава съдържанието на първата категория от сметки. Според Беста първични са измененията, настъпили в който и да било елемент на имуществото, докато за ученика му (Дзапа) такива са само онези, свързани с измененията, настъпили в парите и в приравнените към тях разменни средства (вземания от клиенти и задължения към доставчици).

Алдо Амадуци, който развива актуалната италианска финансоворезултатна счетоводна система, разширява първичния аспект с една нова категория от сметки, наречени „финансови” (*finanziari*), които функционират по същия начин като паричните сметки (*conti numerari*). Финансовите сметки съдържат вземания и задължения, които не представляват заместители на парите в обмена на стоки и услуги, а самите те представляват обект на съответния договор.

Производният аспект, наречен от Амадуци „икономически (стопански) аспект” (*aspetto economico*), отразява икономическото съдържание на операцията и следователно живота на капитала и на възпроизводствения процес, който той охранява. Поради тази причина обединява както измененията в сметките за капитала, т.е. тези, които отразяват компонентите на собствения капитал, така и измененията настъпили в производните сметки, съдържащи различните видове разходи и приходи.

3) По отношение на познавателната цел на счетоводните системи

Патримониалната система разглежда имуществото като алгебрична сума на елементи – стойности, определени автономно, а не като резултат от взаимосвързана система, както е при финансоворезултатната система. Според последната *всеки от тези елементи губи своята автономия и своята първоначална стойност на придобиване, за да приеме друга, свързана с неговата координация с други от различен вид, така че да построи един органичен и*

*единен комплекс от ресурси на разположение за осъществяване дейността на предприятието*³.

Патримониалната система предвижда постоянно наблюдение на имуществото, отчитайки не само обмена с трети стопанства, но и вътрешни за самото предприятие операции, предизвикващи промяна, дори само качествена, в състава на имуществото му. Правилното водене на счетоводните сметки позволява да бъде оценена, във всеки един момент, счетоводната стойност на собствения капитал и като следствие – сумата от частичните резултати от стопанските операции, свързани с елементите на имуществото, т.е. печалбата или загубата от дейността.

Обратното, според финансоворезултатната система счетоводството не се ограничава до анализа на компонентите на имуществото и на промените в тях, а обхваща цялата дейност: *финансовият резултат произтича, и неговото счетоводно определяне го доказва, от цялото комплексно, разнообразно и в същото време синхронизирано протичане на дейността, така че да не може да бъде свързан с определени имуществени елементи или с определени групи от имуществени елементи*⁴. Предмет на записванията следователно вече не е имуществото, а дейността на предприятието и по-точно отношенията му със заобикалящата го среда: тези отношения се осъществяват чрез размяната и от тях произтича финансовият резултат (т.е. вниманието се концентрира изключително върху динамиките на размяната с трети страни, оставяйки настрана вътрешните за дейността операции, стоящи в основата на патримониалната система на Беста).

Ако имаме предвид, че патримониалната система има за основна познавателна цел съставът и измененията в имуществото на предприятието, а финансоворезултатна система – установяването на неговия финансов резултат, може да се каже, че патримониалната система на Ф. Беста, англо-американската и българската счетоводни системи принадлежат към първия вид, а актуалната италианска счетоводна система – към втория.

4) По отношение на съпоставимостта на българската и патримониалната счетоводна система

Тъй като патримониалната система на Ф. Беста и българската счетоводна система са до голяма степен съпоставими, то откритите в обширната италианска литература и представени накратко в първа глава разлики между патримониалната и финансоворезултатната система улесни сравнителния анализ между актуалните българска и италианска счетоводна система, направен във втора глава.

5) Относно възможността за изграждане на нов модел на счетоводна система

³ Катюри, Дж. (Catturi, G. *Teorie...*, p. 149).

⁴ Дзапа, Дж. (Zappa, G. *Il Reddito d'impresa ...*, p. 225).

Чрез предложените в пар. 3 адаптации на класическата патримониална система на Беста, които взимат предвид италианските и българските счетоводни традиции, би могло да бъде изграден модерен вариант на тази система, който да отговаря на определенията и на изискванията, заложи в международните счетоводни стандарти, както и на съвременните информационни потребности, свързани с изготвянето на финансовите отчети.

4. Втора глава. Практикоприложни аспекти на счетоводните системи, разпространени в Италия и България

Във втора глава е изпълнена шеста изследователска задача. В резултат на това могат да бъдат направени следните обобщения и изводи.

1) По отношение на познавателната цел на счетоводните системи

Основната познавателна цел на българското финансово счетоводство е отразяването на имуществото на предприятието и на неговите изменения, докато италианското финансово счетоводство има за основна цел установяването на финансовия резултат на предприятието, определен като разликата между приходите и разходите, отнасящи се до целия живот на предприятието. Следователно най-важната разлика между двете счетоводни системи се състои в това, че анализът на състава и определянето на стойността на имуществото представляват основната цел на българската счетоводна система, докато при италианската определянето на „балансовия собствен капитал“ е само средство, необходимо, за да бъде разпределен общият (глобалният) финансов резултат, отнасящ се до целия живот на предприятието, между отделните периоди, които го съставят.

2) По отношение на измененията, породени от стопанските операции

В италианската счетоводна система измененията, които предизвикват стопанските операции, се разделят най-общо на финансови и икономически изменения. Първите отразяват промените в паричните средства, във вземанията и в задълженията, докато вторите отразяват приходите, разходите и измененията в собствения капитал, които не са породени от дейността на предприятието. Положителните финансови изменения се отчитат по дебита на съответните сметки, а отрицателните финансови изменения – по кредита. Обратното, положителните икономически изменения се отчитат по кредита на съответните сметки, а отрицателните – по дебита.

В българската счетоводна система измененията се класифицират по коренно различен начин. Как ще бъде определено изменението, зависи от комбинацията от елементите (активи, пасиви или собствен капитал), чиято стойност се променя.

3) По отношение на концепцията за разход

В българската счетоводна система разходите представляват намаляване на имуществото и следователно закупуването на производствени фактори както краткотрайни (напр. материали), така и дълготрайни (напр. машини) не се счита за разход, тъй като не води до намаляване на имуществото; те стават разход в момента на тяхната употреба. А в италианската счетоводна система което и да било закупуване на производствени фактори от който и да е вид е считано още от самото начало за отрицателно икономическо изменение от типа „разход“, докато в края на периода бива разграничена текущата за периода част от тази, която се отнася за бъдещи периоди.

В италианската счетоводна система, при положение че основната цел на счетоводството е да отчете общия финансов резултат за целия живот на предприятието, разходите за закупуването на блага и услуги се считат за отрицателни компоненти на общия финансов резултат, независимо от времетраенето на съответните производствени фактори. С други думи, закупуването на който и да било производствен фактор, с какъвто и да било срок на годност се смята за отрицателно икономическо изменение. Същото важи и за приходите, които са считани при всички случаи положителни компоненти на финансовия резултат независимо от момента, в който ще са реализирани напълно. Принципът на текущото начисляване се взема предвид само поради необходимостта да бъдат отнесени квоти от общия резултат към отделните периоди, които съставят живота на предприятието.

Прилагането на принципа на текущото начисляване се осъществява чрез икономическите пермутации. По напълно конвенционален начин и по практически причини отчитането на закупуването на производствените фактори става, като се използват различни сметки според това дали се отнася за фактори, използвани в рамките на един оперативен цикъл, или фактори, използвани за повече периоди. В първия случай се отчитат по сметки, чието салдо е предназначено да бъде обобщено в отчета за приходите и разходите; във втория случай се отчитат в сметки за разходи, чието салдо е предназначено да бъде обобщено в счетоводния баланс. Според принципа на текущото начисляване в края на периода бива отчетена икономическа пермутация, която отнася по дебита отрицателно икономическо изменение „разсрочени разходи“ и по кредита положително икономическо изменение „намаляване на текущите разходи“ със стойността на разхода за закупуване на краткотрайни производствени фактори, които все още не са се трансформирали в продадена през периода продукция. Дебитирана сметка е „Стоково-материални запаси към 31/12/х“, а кредитираната – „Крайни стоково-материални запаси“. Първата ще бъде обобщена между активите на счетоводния баланс, втората ще намали по косвен начин всички разходи, отчетени през периода, и ще бъде обобщена в отчета за приходите и разходите.

По отношение на закупуването на дълготрайни производствени фактори съответният разход ще бъде отчетен в сметка „Дълготрайни активи“, по която се отразяват отрицателни икономически изменения от типа „Разходи за фактори, използвани през повече от един отчетен период“. Салдото на тази сметка ще бъде обобщено между активите в счетоводния баланс. Според принципа на текущото начисляване в края на отчетния период ще бъде намален въпросният разсрочен разход с частта от него, отнасяща се до текущия период. За целта се дебитира сметката „Разходи за амортизации“ и се кредитира сметката за дълготрайния актив (или съответната коригираща сметка), която ще отрази положителното икономическо изменение „Намаляване на разсрочени разходи“.

4) По отношение на стопанските операции, които се отразяват във финансовото счетоводство

Италианското текущо счетоводство отразява само операциите с външната среда. Следователно счетоводните записвания по време на периода се отнасят само до стопанските операции, които пораждаат изменения в паричните средства, вземанията и задълженията. Само в края на периода се извършват счетоводни записвания, чрез които стойностите, отразени в счетоводните сметки, се преобразуват в текущи за периода стойности, съгласно принципа за текущото начисляване.

За разлика от италианското, в българското текущо счетоводство биват отчитани и вътрешни за предприятието операции, като например употребата на материали и заприходяването на продукцията в склад. Следователно по време на периода са отчитани и операции, които не пораждаат финансови изменения.

5) По отношение на съставянето на отчета за приходите и разходите

В Италия отчетът за приходите и разходите се съставя, като се взема предвид крайното салдо на всички сметки за приходи и разходи. Начинът, по който се обобщават тези сметки и по който се определя финансовият резултат за периода, е важна характеристика на италианската счетоводна система. Той води до автоматично равенство между финансовия резултат, посочен в отчета за приходите и разходите, и този, представен в счетоводния баланс.

В България отчетът за приходите и разходите не се получава автоматично от салдата по сметките за приходите и разходите, а се попълва, като се използва информация (напр. кредитни и дебитни обороти), съдържаща се в сметки, които в повечето случаи нямат крайно салдо (напр. сметките за разходи по икономически елементи, сметките за приходи от продажби и др.).

Ето защо, използвайки италианския подход, са предложени адаптации, чрез които и българската счетоводна система би могла да получи автоматично компонентите на отчета за приходите и разходите, но само във формата, която представя разходите според тяхното предназначение. В този смисъл е изразено становището, според което за българската счетоводна система е подходяща само тази форма на финансов отчет, докато другата форма, която класифицира

разходите според тяхната същност, е адекватна за счетоводства според модела на финансоворезултатната система.

б) По отношение на някои практики, разпространени между българските предприятия

В практиката често се случва салдото на сметката „Разходи за основна дейност“ да бъде определено по косвен начин чрез инвентаризиране на незавършеното производство и чрез неговото оценяване, черпейки информация от паралелни счетоводства (разходно, управленско и т.н.), така както е в италианската счетоводна система. Впоследствие себестойността на заприходената в склад готова продукция се пресмята също по косвен начин като разлика между крайното и началното салдо на сметка „Разходи за основна дейност“.

При положение че основната характеристика на патримониалната система е отчитането на вътрешните за предприятието операции, както и определянето на себестойността на продукцията в рамките на финансовото счетоводство, една такава практика обезсмисля използването на тази система. Нещо повече, тя обременява излишно финансовото счетоводство със счетоводни записвания, за които е необходима информация, произлизаща от други счетоводства.

Установяването на крайните запаси на незавършено производство чрез инвентаризиране и тяхното оценяване извън финансовото счетоводство води до извода, че при такава практика е по-подходяща финансоворезултатната система още повече, ако предприятието изготвя своя отчет за приходите и разходите във формата, която класифицира разходите според тяхната същност.

5. Трета глава. Нормативна уредба на финансовото отчитане в Италия и България

В трета глава са изпълнени последните три изследователски задачи. В резултат от това могат да бъдат направени следните обобщения и изводи.

1) По отношение на законовите разпоредби

В Италия не съществува специален закон за финансовото отчитане. Това, което в България съдържа Законът за счетоводството, в Италия е регламентирано, освен от Гражданския кодекс, също и от други законови разпоредби. Българският Закон за счетоводството регламентира подробно изискванията към текущото счетоводно отчитане, счетоводните документи и счетоводната информация, инвентаризацията на активите и пасивите и съхраняването на счетоводната информация, докато италианският Граждански кодекс в това отношение съдържа само няколко разпоредби с много по-общ характер.

2) По отношение на Националните счетоводни стандарти

Италианските счетоводни стандарти се изготвят от Италианския организъм по счетоводство (ОИС), учреден под формата на фондация, докато българските счетоводни стандарти се приемат от Министерския съвет. Ролята на

италианските счетоводни стандарти е да тълкуват и допълват разпоредбите на Гражданския кодекс. Те не могат да надхвърлят тези разпоредби, освен за да предоставят технически и приложни правила. Обратното, българският Закон за счетоводството оставя на приложимите счетоводни стандарти регламентирането на почти всички аспекти, свързани с изготвянето на финансовите отчети, докато италианският Граждански кодекс съдържа разпоредби относно принципите, които трябва да се спазват при изготвяне на годишния финансов отчет, неговата структура и съдържание, както и методите за оценяване на отделните му елементи.

Българските национални стандарти от самото начало се стремят към доближаване до международните, докато в Италия, имайки предвид колко са важни италианските счетоводни традиции, само през последните години се наблюдава процес на приближаване на националните към международните стандарти. Освен това, българските и международните стандарти се основават на един и същ тип счетоводна система (патримониална), докато италианските национални счетоводни стандарти се базират на финансоворезултатната система. Стремехът към сближаване на италианските с международните стандарти често води до въвеждането в националните стандарти на многобройни параграфи, които са неразбираеми, ако се отнасят до финансоворезултатната система, докато имат значение, ако се разглеждат от гледна точка на патримониалната система. Ето защо тези параграфи често пораждат неточности и объркване.

Номерата и заглавията на българските счетоводни стандарти отговарят на тези на международните, докато номерата и заглавията на италианските стандарти са напълно различни. Това също е показател за степента на съответствие между националните и международните стандарти.

3) По отношение на Международните счетоводни стандарти

Както в Италия, така и в България се наблюдават две противоположни тенденции: първата е тази на сближаване на националните законодателство и счетоводни стандарти с Международните счетоводни стандарти. Другата ограничава обхвата на международните стандарти в полза на националните. Следователно, от една страна, намаляват разликите между разпоредбите, регулиращи финансовите отчети на МСП и тези, съдържащи се в МСС/МСФО. От друга страна, тече процес на адаптиране на нормативната уредба и на разработване на Национални счетоводни стандарти, които да са възможно най-близки до Международните счетоводни стандарти, но които да зачитат националните счетоводни, правни и социално-икономически традиции.

4) По отношение на целите на годишния финансов отчет, на счетоводните принципи и на методите за оценяване

Тъй като както италианската, така и българската регулаторната рамка свързани с целите на финансовия отчет, със счетоводните принципи и с методите

за оценяване произлизат от европейските директиви, те са до голяма степен съпоставими. Въпреки това могат да бъдат открити следните разлики.

Целта на финансовия отчет е свързана с концепцията за *true and fair view*, заложена в европейските счетоводни директиви. Анализирайки интерпретацията, дадена на този израз от страна на италианския и на българския законодател, се забелязва една тънка разлика. Първият изисква оценките да бъдат направени и представени правилно във финансовия отчет, т.е. не трябва да бъдат произволни, а рационални. Става въпрос за имплицитно, а не за експлицитно, както е при българския законодател, препращане към най-добрата оперативна практика, т.е. към счетоводните стандарти.

По отношение на счетоводните принципи не се забелязват особени разлики. Това е така, защото европейската счетоводна директива в това отношение оставя малко възможности за избор от страна на държавите членки. Въпреки това по отношение на принципа за предпазливост може да се отбележи, че той в Италия е известен и като „принцип на неравностойното третиране“, тъй като приходите и печалбите могат да бъдат отчетени само ако са реализирани, докато разходите и загубите трябва да бъдат отчетени дори и да са само предполагаеми.

Относно методите за оценяване се забелязват разлики най-вече във връзка с нематериалните и с финансовите активи.

5) По отношение на състава на годишния финансов отчет

Документите, които формират финансовия отчет в Италия, са определени от Гражданския кодекс: това са счетоводният баланс, отчетът за приходите и разходите, отчетът за паричните потоци и приложението. Отчетът за собствения капитал не е предвиден. По отношение на българския финансов отчет Законът за счетоводството изисква съставянето най-малко на счетоводния баланс, на отчета за приходите и разходите и на приложението. Евентуални други документи могат да бъдат изискани от приложимите счетоводни стандарти. В частност Националните счетоводни стандарти предвиждат съставянето на още два отчета: единият е за собствения капитал, а другият – за паричните потоци.

6) По отношение на структурата на счетоводния баланс и на отчета за приходите и разходите

В Италия структурите на счетоводния баланс и на отчета за приходите и разходите са уредени в Гражданския кодекс, докато тези на отчета за паричните потоци се съдържат в националния счетоводен стандарт ОИС 10. От своя страна, българският Закон за счетоводството възлага на приложимите счетоводни стандарти определянето на формата на всички документи, съставлящи финансовия отчет. И двете страни предвиждат съкратени форми на ГФО за по-малките предприятия.

За да може да бъде направен сравнителен анализ на финансовите отчети на едно италианско и на едно българско предприятие, от фундаментално значе-

ние е да се знае, че активите, придобити чрез финансов лизинг, се отчитат по противоположен начин. В Италия тези активи се признават в счетоводния баланс на наемодателя (подобно на активите, придобити чрез експлоатационен лизинг), а в България – в този на наемателя.

По отношение на структурата на счетоводния баланс основните разлики са свързани с представянето на някои от нематериалните активи, на финансовите активи (най-вече на изкупените собствени акции, на инвестиционните имоти и на деривативните финансови инструменти), на незавършените договори за строителство и др.

По-важни са различията в структурите на отчета за приходите и разходите. Италианският граждански кодекс предвижда само една структура на отчет за приходите и разходите, която е едностранна и представя разходите според тяхната същност. По отношение на българския отчет за приходите и разходите националният счетоводен стандарт № 1 предоставя възможност за избор между две форми: едната е двустранна, класифицираща разходите според тяхната същност, а другата е едностранна и представя разходите според тяхното функционално предназначение.

Освен това много от несъответствията между италианските и българските отчети се дължат и на разликите в счетоводните системи, разпространени в двете страни.

7) По отношение на сравнимостта на счетоводните баланси

Тъй като структурите на италианския и на българския счетоводен баланс са сходни, за да могат те да бъдат сравнени, в много от случаите е достатъчно да бъде направена прекласификация на отделни позиции (при условие че в приложението е предоставена подробна информация относно техния състав). В други случаи сравнението е изключително трудно, защото се налага да бъдат преизчислени определени позиции и за това е необходима много допълнителна информация, която по принцип не се оповестява в приложението.

Примери за лесно преодолими разлики чрез прекласифициране се отнасят до следните позиции:

- разходи за учредяване и разширяване;
- отрицателна търговска репутация;
- изкупени собствени акции;
- инвестиционни имоти;
- деривативни и други финансови инструменти;
- натрупани вземания и задължения.

Примери за трудно преодолими разлики при липса на допълнителна аналитична информация са:

- активите, придобити чрез финансов лизинг;
- незавършените към края на периода договори за строителство.

8) По отношение на сравнимостта на отчетите за приходите и разходите

Сравнението между италианската и българската едностранна форма на ОПР е до голяма степен неосъществимо, докато може да се направи опит за сравнение между италианската едностранна форма и българската двустранна форма, тъй като и двете класифицират разходите според тяхната същност. Но и в този случай сравнението се оказва трудно, ако не се разполага с допълнителна аналитична информация. Тази информация е почти винаги вътрешна за предприятието и не е на разположение на външните ползватели на финансовите отчети.

Основните затруднения са свързани с представянето на закупените и на употребените суровини и материали, както и на изменението в техните запаси. Подобни трудности се срещат и по отношение на представянето на разходите, отнасящи се до закупените и продадените стоки, както и до незавършените към края на периода договори за строителство.

Ако вземем предвид отчета на италианско предприятие, което извършва само производствена дейност, за да може да бъде съпоставен разходът „суровини, материали, консумативи и стоки“ с позицията „разходи за суровини и материали“ на подобно българско предприятие, трябва най-напред да се подчертае, че в италианския отчет са представени закупените суровини и материали, докато българският отчет отразява употребените такива. Знаейки това, могат да бъдат сравнени двете пера, ако към италианското бъде прибавено и „изменението на запасите на суровини, материали, консумативи и стоки“, имайки предвид, че трябва да бъде сумирано намаляването на запасите или извадено тяхното увеличение. По този начин ще получим стойността на употребените суровини и материали.

Обратно, ако тръгнем от българския отчет и искаме да го сравним с италианския, трябва да направим изчисления, които да ни доведат до стойността на закупените суровини и материали от страна на българското предприятие. За тази цел трябва да вземем стойността на запасите от суровини и материали, представена в счетоводния баланс за предходната година, да я извадим от стойността на разходите за суровини и материали, отразена в отчета за приходите и разходите, и да прибавим тази на запасите на суровини и материали към края на текущия период.

Различен е случаят на предприятия, които извършват и търговска дейност. Горепосочените изчисления няма да са валидни, тъй като италианските позиции, взети предвид, включват и стоките, докато себестойността на продадените стоки в българския отчет е отразена в реда „балансирана стойност на продадените активи“, заедно с тази напр. на продадените дълготрайни материални активи. Освен това може да се отбележи, че в италианския отчет стоките са представени по симетричен начин между приходите и между разходите, до-

като в българския отчет, от една страна, те са включени между приходите от продажби заедно с продуктите и услугите, а от друга страна, себестойността на продадените стоки не е представена заедно с разходите, направени за реализирането на продадената продукция или на предоставените услуги, а са сумирани заедно с други стойности, които не се отнасят пряко до реализираните приходи от продажби. При тези обстоятелства, при липсата на допълнителна счетоводна информация, сравняването на финансовите отчети в това отношение не е възможно.

Подобен пример може да се даде и по отношение на незавършените към края на периода договори за строителство. В българския отчет за приходите и разходите тяхната стойност е включена в приходите от продажби, докато в италианския отчет тя е отразена в перото „изменение на незавършените договори за строителство“. А по отношение на счетоводния баланс в българския съответната стойност е включена между вземанията от клиенти, докато в италианския те фигурират между материалните запаси като „незавършени договори за строителство“. Следователно, ако не се разполага с допълнителна информация, сравнението между финансовите отчети по отношение на тези пера не е осъществимо.

В крайна сметка може да се каже, че някои от различията във финансовите отчети са преодолени чрез преработване на представената в тях информация, а други различия водят до такива затруднения, че сравняването на финансовите отчети е неосъществимо, ако не се разполага с аналитична счетоводна информация. Тази информация може да бъде оповестена в приложението, но нейното адекватно използване предполага задълбочени познания относно съществуването и същността на различията в съответните счетоводни системи.

6. Заключение

В заключението е направено обобщение на основните акценти в разработения дисертационен труд и са очертани по-важните оценки, изводи, предложения, постижения и резултати.

7. Приложения

Приложение № 1 съдържа списък с публикациите, посочени в параграф „Апробация“.

В приложение № 2 е предложен пример, който има за цел да представи основните етапи в италианското финансово счетоводство, тръгвайки от една начална оборотна ведомост, преминавайки през отразяването на основните видове операции в началото, по време и в края на отчетния период, стигайки

до приключване на сметките. Най-накрая е предложен начин за преминаване от оборотна ведомост при счетоводство по модела на финансоворезултатната система към оборотна ведомост при счетоводство по модела на патримониалната система.

В приложение № 3 са посочени разпоредбите в италианския Граждански кодекс, отнасящи се за финансовия отчет на предприятията, а в приложение № 4 – списък с италианските национални счетоводни стандарти.

IV. СПРАВКА ЗА ПРИНОСИТЕ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Направеното изследване представлява интерес както от научна, така и от практикоприложна гледна точка. От него могат да бъдат формулирани и изведени следните приноси:

1) приноси с научно-теоретичен характер:

- обогатяване на националната теория по история на развитието на счетоводните системи с анализ на историческото развитие на италианската счетоводна школа през XX век, която не е много добре позната извън Италия поради езикова бариера и специфики на италианската счетоводна традиция;

- теоретично осветляване на патримониалната и финансоворезултатната счетоводна система;

- взаимно адаптиране на професионалния понятиен апарат на италианската и българската счетоводна система;

- предложение за разработване на модерен вариант на патримониалната система на Ф. Беста, който да отговаря на определенията и изискванията, заложи в Международните счетоводни стандарти, както и на съвременните информационни потребности, свързани с изготвянето на финансовите отчети;

2) приноси с научноприложен характер:

- обобщено представяне на функционирането на счетоводните системи в Италия и България;

- сравнителен анализ на счетоводните системи в Италия и България по отношение на теоретична обосновааност, текущо и периодично функциониране, нормативна регламентация и счетоводна стандартизация;

- идентифициране на счетоводни регулаторни и методологични проблеми при изготвянето на ГФО от предприятията с италианско участие в България;

- идентифициране на преодолими и непреодолими различия в резултат на сравнителен анализ между българската и италианската счетоводна система от нормативна и практикоприложна гледна точка;

- формулиране на аргументирани предложения за преодоляване на различията между двете системи, които хармонизират финансовите отчети и улесняват тяхната съпоставимост;

3) приноси с практикоприложен характер:

- подпомагане преодоляването на езиковата бариера и обмяната на опит между български и италиански теоретици и практики благодарение на преводите и поясненията на множество текстове с научен, нормативен и приложен характер;

- улесняване на съставителите и ползвателите на финансовите отчети, които сравняват или консолидират ГФО, изготвени от предприятия, създаващи информация в рамките на двете национални счетоводни системи;

- детерминиране на опции за предприятията с италианско участие в България при съставянето, консолидирането и одита на ГФО на български и италиански предприятия, принадлежащи към група.

V. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Semprini, L., Dangarska, V. *Accounting systems and standards in some EU countries: a comparative analysis*. – В: Икономиката на България и Европейския съюз – съвременни предизвикателства и подходи за решения, колективна монография. София, ИК-УНСС, 2015, стр. 121-138.
2. Дангърска, В. *Транспонирането на Директива 2013/34/ЕС в италианското законодателство*. – В: Сборник с доклади от Единадесета международна научна конференция на младите учени на тема „Икономиката на България и Европейския съюз: конкурентоспособност и иновации“. София, УНСС, 15.12.2015 г.
3. Capodaglio, G., Santi, M., Semprini, L., Dangarska, V. *Transposition into Italian legislation of Directive 2013/34/EU on financial statements*. – В: Икономиката на България и Европейския съюз – наука и бизнес, колективна монография. София, ИК-УНСС, 2017, стр. 23-30.
4. Дангърска, В. *Оценяването на задълженията и на вземанията според новите италиански счетоводни стандарти*. – В: Сборник с доклади от Тринадесета международна научна конференция на младите учени на тема „Икономиката на България и Европейския съюз в глобалния свят“. София, УНСС, 17.11.2017.
5. Дангърска, В. *Сравнителен анализ на актуалната счетоводна нормативна уредба в Италия и България*. – В: Сборник с доклади от Международна конференция по повод 100-годишнината на катедра „Счетоводство и анализ“ на тема „Приносите на счетоводството в икономическата наука“. София, УНСС, 20.02.2020.

VI. ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ

Във връзка с провеждането на процедура за придобиване на образователна и научна степен „доктор“ съгласно чл. 27, ал. 2 от ППЗРАСРБ декларирам, че:

1. Дисертационният труд *Практикоприложни аспекти на различията в съвременните счетоводни системи на Италия и България* е мое лично дело. Добросъвестно са посочени всички информационни източници, използвани при разработването му.
2. Представените резултати и приноси от проведеното в дисертационния труд изследване са оригинални и не са заимствани от чужди изследвания и публикации.

УНИВЕРСИТЕТ ЗА НАЦИОНАЛНО И СВЕТОВНО СТОПАНСТВО
ФИНАНСОВО-СЧЕТОВОДЕН ФАКУЛТЕТ
Катедра „Счетоводство и анализ“

Ванина Стоилова Дангърска

**ПРАКТИКОПРИЛОЖНИ АСПЕКТИ НА РАЗЛИЧИЯТА
В СЪВРЕМЕННИТЕ СЧЕТОВОДНИ СИСТЕМИ
НА ИТАЛИЯ И БЪЛГАРИЯ**

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд за присъждане на образователна
и научна степен „доктор“ по научна специалност
05.02.07. „Счетоводна отчетност, контрол и анализ
на стопанската дейност“

София, 2020 г.