



РЕЦЕНЗИЯ

От: **проф. д-р Снежана Александрова Башева, УНСС**
Научна специалност -Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност

Относно: дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен **„доктор“** по *научна специалност* в УНСС.

Основание за представяне на рецензията: участие в състава на научното жури по защита на дисертационния труд съгласно Заповед 1646/23.06.2023г. на Ректора на УНСС.

Автор на дисертационния труд: *Иван Димитров Гудев*
Тема на дисертационния труд: *„Теоретико- методологически и практически аспекти на прилагането на креативно счетоводство във финансовите отчети“*

1. Информация за дисертанта

Докторантът Иван Гудев се е обучавал по докторска програма „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (счетоводна отчетност в нефинансовия сектор) към катедра „Счетоводство и анализ“, Финансово Счетоводен факултет на УНСС. Съгласно Заповед на Ректора на УНСС № 556 от 16.03.2017 г. той е зачислен в докторантура задочна форма на обучение. Изпълнил е успешно своя индивидуален план на обучение. Иван Гудев завършва своето образование в УНСС, специалност „Счетоводство“ ОКС „Бакалавър“ и специалност „Европейски бизнес и финанси“ ОКС „Магистър“. Има богат трудов стаж и натрупан опит в редица компании, като: счетоводител, финансов анализатор и зам. главен счетоводител.

2. Обща характеристика на представения дисертационен труд

Дисертационният труд е структуриран последователно и логично в увод; три глави; заключение; използвана литература; списък с графики и таблици; приложения. За написването на труда авторът е ползвал 24 български и 114 чуждестранни източници. Разработен е в обем от 217 страници, от които 197 страници са основен текст, с включени 35 таблици, 8 графики и 2 фигури. Оценявам положително стремежът на автора да се насочи към тази тема, доколкото в контекста на българската реалност тази проблематика не е изследвана в своята цялост.

В увода се обосновава актуалността и значимостта на изследването, като тук авторът подчертава обстоятелството, че едновременно с повишаване на изискванията относно качеството на информацията във финансовите отчети все по-често мениджмънта на компаниите се опитва да прилага креативни техники. Още в увода авторът обръща внимание на три много важни неща, а именно: че креативното счетоводство трябва да се разглежда като отделна област; че към този момент няма прието единно определение, а се ползват различни понятия, което е показателно колко голяма е палитрата от подходи, които се прилагат с цел манипулиране на финансовите отчети; че съществуват определени фактори, които водят до прилагане на креативно счетоводство от страна на мениджмънта на компаниите, съществуването на които обективизира това явление.

В увода са идентифицирани *обекта, предмета, целта и задачите* на изследването. Обектът е явлението „креативно счетоводство“, а предметът са креативните счетоводни практики и мотивите за тяхното прилагане. **Целта** е въз основа на анализ на различните концепции в счетоводната теория, изискванията на счетоводните стандарти и прилаганата международна счетоводна практика, да се изследват теоретико-методологичните и практическите аспекти на креативното счетоводство, като се приложат решения на основните проблемни области. *Акцентът* на изследването е фокусиран върху ясното дефиниране и изследване на креативното счетоводство в българската бизнес среда. Според мен обектът и предметът са добре дефинирани, а целта и задачите на изследването са ясно формулирани.

Поставени са шест задачи, за постигане на целта, а именно:

- изясняване на факторите и причините за поява на креативни техники;
- отдиференциране на понятията счетоводни измами и креативно счетоводство;
- анализиране на теоретико-методологичните проблеми и аспекти на креативното счетоводство;
- анализиране на креативните практики;
- изследване на мотивите за използване на креативни практики в България;
- предлагане на възможности за усъвършенстване на счетоводните стандарти с оглед по-лесното откриване на креативни практики.

Уводът съдържа и дефинираната от автора основна *теза* на изследването, а именно, че мениджърите в България прилагат креативни техники за постигане на лични и корпоративни цели, което може да се преодолее чрез преразглеждане на счетоводно-правната регламентация. Изведени са и **три** хипотези.

В увода се съдържа и описание на изследователския метод и ограниченията на изследването.

За методология на изследването в дисертационния труд се възприемат общонаучните методи за научни изследвания: сравнителен анализ, интерпретативният анализ на стандарти и нормативна база, статистически методи, индуктивният и дедуктивният подход, както и логически метод за интерпретация на постигнатите резултати. Не е забелязано плагиатство в дисертационния труд.

Дисертационният труд по своята структура, обем и съдържание отговаря на всички изисквания на Закона за развитие на академичния състав в Република България.

В **първата глава**, която е с наименование, „*Концептуални основи на креативното счетоводство*“ и е в обем от 56 стр. авторът се спира на: предпоставките и причините за възникване на креативното счетоводство; на основните мотиви и подбуди за прилагане на креативни техники и най-широко разпространените техники

за откриване на практики за управление на печалбите. Всъщност в тази глава докторантът развива основната част от дефинираните задачи на изследването. Главата представлява добро въведение в проблематиката, като акцентът е върху постановките на водещи специалисти.

Тук авторът прави ретроспективен анализ на възникването на креативното счетоводство, като правилно започва с *Ян Грифитс*, който е един от първите, които описват този феномен. Представя постановките на *Тери Смит*, *Пийтър* и др. известни автори. Обстойно са представени предпоставките за възникване на креативното счетоводство, като икономически феномен. Авторът правилно се опира и добре представя постановките на *Балачиу и Мадалина*, относно източниците за вдъхновение на креативни техники: гъвкавост в счетоводните правила; липса на регулация и правила; възможност за преценка; времеви рамки на определени сделки; фиктивни сделки, прекласификация и представяне на стойности във финансовите отчети.

В главата е направен добър опит да се разгледа връзката между корпоративното управление и креативното счетоводство. За тази цел авторът се спира първоначално на принципите на корпоративно управление, като тук също използва постановките на известни икономисти като *Осо* и *Семиу*, *Курава* и *Сахид*, *Мелис* и *Карта* и др.

След като е анализирал проявлението и причините за появата на креативното счетоводство авторът дава и своето виждане за неговата същност и прави опит за дефиниране на креативното счетоводство. Той го определя като "...система от методи, техники и похвати за манипулиране на финансовите отчети в рамките на счетоводните правила" (стр.17). Следователно за него креативното счетоводство е начин да се повлияе върху вземането на решения от страна на потребителите на финансовите отчети чрез използването на възможностите, които счетоводните стандарти и счетоводното законодателство предлагат.

В тази глава авторът обръща внимание и основните типове управление на печалбата и на техниките за откриване на практики по управление на печалбите, както и е изследвана зависимостта между управлението на печалбите и финансовите кризи. Представени са и най-широко разпространените практики за манипулиране на

финансовите отчети. При разработването на тази част докторантът е ползвал изследванията на *Марилена*, *Корина*, *Джоунс* и др.

Интерес представляват и разсъжденията на автора относно прилагането на техники отнасящи се до : увеличаване размера на приходите, в това число признаване на приходи от продажби; вземания по лихви и др.; техники за намаление на размера на разходите; увеличаване на стойността на активите и намаление на стойността на пасивите.

В тази глава добре са обосновани причините, мотивите и подбудите за появата на креативното счетоводство. Направено е добро логическо разграничение между креативно счетоводство и финансовите измами. Задълбочено са представени и анализирани основните техники за откриване на практики за управление на печалбите- моделите на *Джоунс*; *Хийли*; *Бенейш* и др. изведени са техните положителни и отрицателни страни. Направен е сполучлив опит да се изследва една значителна по обем литература, използвани са всички основни публикации по тази тематика. Главата завършва с описание на връзката между етични принципи и креативното счетоводство.

Във **втората глава** с наименование „*Видове креативни счетоводни практики, теоретико-методологични аспекти на тяхното прилагане и актуални счетоводни скандали вследствие на креативно счетоводство и измами*“ докторантът разглежда въпроси свързани с: целта на финансовото отчитане и неговата роля; нормативното регулиране в Р България; възможностите за управление на финансовите отчети при прилагане на МСС и НСС; възможности за прилагане на креативно счетоводство съгласно ЗДДС и Закона за независимия финансов одит. Тук са анализирани и добре са представени слабостите в определени счетоводни стандарти, позволяващи прилагането на креативно счетоводство-МСС 1,СС1,МСС 2,СС 2, МСС7,СС7,МСС 8,СС 8,МСС 16,СС 16МСС 36,СС 36 и др. ,като анализът е допълнен и с разглеждане на други нормативни актове (ЗДДС и ЗНФО). Оригинално е изведено влиянието на МСФО/МСС върху управлението на печалбите, в това число е направен добър сравнителен анализ между МСС 18 и МСФО 15 ,като е аргументирано въздействието на променения стандарт върху креативното счетоводство.

Третата глава с наименование „*Емпиричен анализ, изводи и препоръки за усъвършенстване на НСС и МСС/МСФО*“ съдържа методологическия инструментариум на емпиричното изследване и изводите и препоръките за усъвършенстване на отчетната рамка. Главата съдържа добре обосновани препоръки за подобряване на МСФО/МСС и НСС с цел тяхното усъвършенстване и ограничаване техниките на креативно счетоводство. Извършеното анкетно проучване, обхващащо 124 бр. мениджъри и служители от различни икономически сектори.

Може да се обобщи, че представеният за рецензиране дисертационен труд има ясно дефинирани обект, предмет, цел, теза, хипотези и задачи за постигане на целта. Посветен е на тема, която е сравнително слабо изследвана у нас, но същевременно има голяма обществена значимост. За разработването на труда докторантът е използвал значителна по обем специализирана литература, основно представена от чуждестранни публикации. Трудът е доказателство, че докторантът е в състояние да анализира, обобщава и да аргументира своето виждане по разглежданата тематика.

3. Оценка на научните и научно-приложни приноси

Научните и научно-приложните постижения на автора на дисертацията се откриват в следните направления: теоретико-методологическо, практическо и емпирично изследователско.

За доказателствен материал докторанта прилага таблици, графики и фигури, които допълват високата оценка за неговите научноизследователските качества.

Могат да бъдат изведени определени приноси с *теоретико-методологичен* характер, в частност те са:

- въз основа на задълбочен анализ е изяснена същността, проявленията и мотивите за прилагане на креативно счетоводство;
- логически обоснована е взаимовръзката между креативното счетоводство и счетоводните измами ;

- въз основа на задълбочен анализ на постановки в счетоводните стандарти са изведени възможности за прилагане на креативно счетоводство в практиката.

Могат да се обособят и приноси с *практико-приложен* характер, а именно:

- идентифицирани са конкретни слабости в определени счетоводни стандарти /МСФО и НСС/,които позволяват прилагане на креативни техники и са направени конкретни препоръки за усъвършенстване на отчетната рамка, в частност счетоводните стандарти;
- идентифициран и е аргументиран най-уместния метод за разкриване на креативни техники в България.

4. Оценка на публикациите по дисертацията

По дисертационният труд са представени три самостоятелни публикации. В тях са отразени основни моменти от изследването и резултатите от дисертационния труд. Всички публикации са представени на авторитетни научни списания и форуми.

5. Оценка на автореферата

Авторефератът на дисертацията е разработен съгласно изискванията и достатъчно пълно и точно отразява направените изследвания и разработки. Структурата му отговаря на съдържанието на дисертацията. Отразени са основните моменти и приносите от разработената дисертация.

6. Критични бележки, препоръки и въпроси

Дисертационният труд представлява едно цялостно и завършено научно изследване с формулирана проблематика, избрани методи и средства за изследване, разработване на теоретична основа, анализ на получените резултати, изводи и препоръки. По мое мнение са получени добри резултати, които могат да намерят приложение в практиката.

Като препоръка към докторанта бих посочила възможността за бъдещо

приложение на резултатите от научната разработка и запознаване на общността с направените изследвания и получените резултати.

7. Заключение

Рецензията на дисертационен труд разглежда важни и значими проблеми. В него се съдържат научни и приложни резултати, които представляват оригинален принос за дефиниране и ограничаване на проявите на креативни техники, усъвършенстване на счетоводните стандарти и за повишаване качеството на информацията във финансовите отчети.

Убедено давам своята положителна оценка на разработения дисертационен труд и предлагам с дълбока убеденост на уважаемото научно жури да присъди на Иван Димитров Гудев образователната и научна степен „доктор” в професионално направление 3.8 Икономика, научна специалност „Счетоводна отчетност, контрол и анализ на стопанската дейност (счетоводна отчетност в нефинансовия сектор).

7.08.2023, София

Подпис: 

Проф. д-р Снежана Башева, СРА