

ПРОФЕСОР ТОТЮ ТОТЕВ – С ПОГЛЕД КЪМ БЪДЕЩЕТО

Мариана Михайлова¹
e-mail: mmihaylova@unwe.bg

Резюме

В статията се изследват две от произведенията на проф. Тотев, в които той защитава тезите си, свързани с развитието на предмета и метода на счетоводството в унисон с развитието на икономическите реалности на България, но с поглед в бъдещето свързано с въздействието на човешката дейност върху околната среда, ефекта от развитието на информатиката и електронните технологии и потребността от информация.

Представени са конкретни, научно обосновани от проф. Тотев теоретични становища, подкрепени с практико-приложни решения, най-открояващите от които се отнасят до необходимостта от създаване на счетоводна информация за използването на природните ресурси; свързаните с това използване ефекти върху околната среда; измерването на разходите, които следва да бъдат направени от предприятието за опазване или възстановяване на околната среда.

Като се има предвид, че изследваните трудове са публикувани през 1979 г. и през 1983 г. в статията е направено адресиране към някои от съвременните отговори на тезите, защитени от проф. Тотев, в т.ч. за бъдещето на счетоводството, за самостоятелното развитие и на счетоводството и на информатиката, и на електронните технологии както и на актуалната синергия между тях с цел удовлетворяване на информационните потребности на ползвателите на информацията от финансовите отчети на предприятието.

Ключови думи: предмет и метод на счетоводството, околна среда, информатика, електронни технологии, дигитализация

JEL: M40, M41

Увод

Когато взех решение да напиша статия в памет на прозорливостта на професор Тотев за бъдещото развитие не само на науката счетоводство, но и на процесите, които постепенно ще станат фокус за човечеството в глобален аспект прецених, че трябва да се фокусирам върху част от трудовете му, защото изследователската и преподавателската дейност на проф. Тотев е с широк спектър от научни интереси, тези и публикации. Между това разнообразие според мен, може би с най-ярко проявление, а и в унисон с виждани-

¹ Доцент, доктор, катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС

ята на проф. Тотев за факти и обстоятелства, на които сме свидетели днес, са произведенията му свързани с теорията на счетоводството в основополагащите ѝ насоки, а именно нейния предмет и метод.

Основната цел на изследването е да представя научно защитеното мнение на проф. Т. Тотев, относно възможностите за разширяване предмета на счетоводството в резултат на необходимостта от припознаването на нови отчетни обекти, най-вече свързани с влиянието на човешката дейност върху околната среда. Като подцели са представени тезите на проф. Тотев за запазването на ролята, мястото и значението на счетоводството в условията на бързото развитие на информатиката и електронните технологии и съпоставяне на неговите тези с някои от актуалните отговори на нашето съвремие.

Задачите за постигане на целта и подцелите са дефинирани както следва:

- да се представят изследванията и заключенията на проф. Тотев, свързани с необходимостта от разширяване на предмета и развиване на метода на счетоводството;
- да се представят теоретичните и практико-приложни решения, предложени от проф. Тотев, свързани с необходимостта от разширяване на предмета и развиване на метода на счетоводството;
- да се използват някои от най-значимите факти в съвременното развитие на счетоводството, информатиката, интернет технологиите и дигитализацията с тезите и предложенията на проф. Тотев.

Изследваните трудове са:

1. „Актуални теоретико-методологични проблеми на предмета и метода на счетоводната отчетност“, издаден през 1979 г.; и
2. „Счетоводната отчетност в условията на икономическия подход“, издаден през 1983 г.

Методологията на изследването се основава на проучване на литературни източници, свързани с разглежданата проблематика чрез системен, историко-логически и структурен подход на основата на сравнителния, статичния и динамичен анализ.

Ограничения на изследването: изследвани са избраните трудове на проф. Тотев, като са представени дефинираните и обосновани от него научни тези, в същите произведения:

- само в светлината на развитието на счетоводството като самостоятелна наука и като научно обособена практико-приложна дейност, упражнявана като занятие; и
- при игнорирането на използваната от автора социалистическа лексика и така типичното за съответния период адресиране към конкретни политически решения, лица и/или документи.

Към представянето на научните тези на проф. Тотев е подхотдено с приобщаването към мнението на проф. Венелин Ганев (1993), че „Всяка наука се характеризира и се различава от другите науки по особения си предмет и особеното гледище, от което тя изучава тоя предмет.“

Акцентирано е върху конкретните, научно обосновани от проф. Тотев становища относно предмета и метода на счетоводството, както и на някои от тезите му, касаещи околната среда и ефекта от развитието на информатиката и електронните технологии. А в подкрепа на актуалността на разглежданите от него въпроси свързани с околната среда и постепенното дигитализиране на всички аспекти от нашето ежедневие, са предложени някои сравнения, подходи, реализация от съвременна научна и практическа гледна точка.

Актуални теоретико-методологични проблеми на предмета и метода на счетоводната отчетност: първо систематизиране на научните тези и практико-приложни решения

В книгата „Актуални теоретико-методологични проблеми на предмета и метода на счетоводната отчетност“, издадена през 1979 г. проф. Тотев прави за първи път обобщаване на своите изследвания за необходимостта от разширяване на предмета и развиване на метода на счетоводството.

Първата глава е посветена на актуалните теоретико-методологични проблеми, свързани с предмета на счетоводната отчетност, разгледани в три аспекта:

- необходимост от изясняване предмета на счетоводната отчетност;
- анализ на теоретичните спорове около предмета на счетоводната отчетност;
- дефиниране и обосноваване на собствени тези за необходимостта от разширяване обхвата на предмета на счетоводната отчетност и подобряване на получаваната към онзи момент информация за някои отчетни обекти.

Втората глава е посветена на актуалните теоретико-методологични проблеми, свързани с метода на счетоводната отчетност, разгледани в два аспекта:

- анализ на теоретичните спорове за съдържанието и обхвата на метода на счетоводната отчетност;
- формулиране на собствени тези или приобщаване към вече изказани от други учени тези за необходимостта от подобряване прилагането на някои от елементите на метода на счетоводната отчетност.

Като активен участник в националните и международните дискусии, касаещи различни аспекти на теорията на счетоводството, проф. Тотев приема

близките до неговите разбираня тези, мнения, аргументи и категорично на научна основа защитава своите тези, мнения, аргументи. Някои от неговите тези и предложения, за времето си имат футуристичен аспект и не намират разбиране сред широката научна общност. Този факт не отказва проф. Тотев от по-нататъшното им развиване и обосноваване, което ми дава увереността да ги наричам „битките“ на проф. Тотев на терена на науката счетоводство.

Предметът на счетоводството

Относно предмета на счетоводството ще се представят само две от „битките“. Едната е посветена на необходимостта от разширяване обхвата на предмета на счетоводството, с отделеното значимо внимание на дискусиите за предмета и обекта на счетоводството. Другата е породена от навлизането на електронно изчислителните машини и първоначалния сблъсък между професионалните мнения на „информатици с мненията на учените в сферата на счетоводството“.

За необходимостта от разширяване обхвата на предмета на счетоводната отчетност

Проф. Тотев развива мнението си за необходимостта от разширяване обхвата на предмета на счетоводството в резултат на обективното въздействие на редица фактори и процеси, които могат да бъдат обособени в няколко групи:

В първата група той поставя факторите и процесите, произтичащи от влиянието на техническия прогрес върху икономиката чрез внедряването и използването на:

- нови технологии и по-високопроизводителни средства на труда;
- електронна техника, която оказва влияние не само върху производствените процеси, но и върху процеса на създаване, обработване и съхранение на информацията.

Във втората група влизат факторите и процесите довели до осъзнатия стремеж за подобряване на ефективността, но разбира се не за сметка на качеството, чрез използване най-вече на автоматизацията на производствените процеси, която по естествен път води до необходимостта от окрупняване и специализиране на икономическите субекти.

Третата група включва необходимостта от „...стимулиране на научно-техническия прогрес. При това стимулирането трябва да се осъществява с оглед осигуряване единство на интересите на системата „народно стопанство – стопанска организация“, „наука – стопанска единица“ (Тотев, 1979, с. 4).

Изводът на проф. Тотев е, че конкретното материализиране на техническия прогрес, автоматизацията и необходимостта от специализация водят до възникването и развитието на нови производства, някои от които оказват чувствително въздействие върху околната среда и поставят много проблеми по поддържането на равновесието в „системата производство – природна среда“ и тези въпроси следва да намерят място в предмета на счетоводството. Освен това необходимостта от стимулиране на научно-техническия прогрес трябва да бъде в унисон с необходимостта от внедряването на научно-техническите постижения в конкретни практико-приложни решения, което от своя страна изисква директен контакт на науката с практиката. Колко болезнено актуално звучи тази необходимост, например в светлината на все по-настойтелните изисквания за обвързването на висшето образование (пречупено през спецификата на степените бакалавър, магистър, доктор) с изискванията на бизнеса.

Дали разширяването на обхвата на предмета на счетоводната отчетност ще го приравни с обектите на отчитането

В тази насока проф. Тотев анализира различните научни мнения и аргументира защо необходимостта от разширяване обхвата на предмета на счетоводството не заличава и не слага знак на равенство между предмет и обект на счетоводно отчитане, следователно двете понятия предмет и обект на счетоводната отчетност не са и не могат да се използват като синоними.

Проф. Тотев признава, че първият измежду българските учени в областта на счетоводството, който се опитва да обясни разликата между двете понятия предмет и обект на счетоводството е проф. Димитър Спасов. Но в същото време не само влиза в дискусия с проф. Спасов, а и доразвива темата. Изводите, които прави проф. Тотев са следните: „Според нас невъзможно е да се стигне до пълно покритие на съдържанието на тези две понятия. Обектът, като поле на проявление на познанието, ще се развива заедно с по-нататъшното развитие на производствените сили. Ще се появяват все нови и нови обекти. Те ще се управляват, в бъдеще ще бъде необходима информация и за тях. Но едва ли ще бъде възможно веднага да започне да се произвежда за тях счетоводна информация. По такъв начин по своя обхват обектът ще включва нови елементи, за които е възможно да се създава информация по счетоводен път. Това са тъй наречените „нематериални ценности“, отпадъците, получавани от някои видове производства, основната част от които нарушават околната среда, редица социални и социологически процеси и явления, които имат икономически измерения от позициите на стопанската единица. Ще се разкриват и нови обекти на счетоводната отчетност, които

след съответна подготовка ще се включват в нейния предмет. По такъв начин никога няма да се дойде до пълно покриване на предмета с обекта. Това е пътят на търсенето в дадената наука и развитие на процеса на познанието“ (Тотев, 1979, с. 18).

Някои от съвременните доказателства² за включването на нови обекти, за които се създава счетоводна информация, съответно се признават във финансовите отчети на пазарните субекти, са:

- в системата Национални счетоводни стандарти: СС 38 – Нематериални активи; СС 40 – Инвестиционни имоти; СС 22 – Отчитане на бизнес комбинации и др. (НСС, 2016);
- в системата Международни счетоводни стандарти (по смисъла на Закона за счетоводството, Допълнителни разпоредби, параграф 1, т. 8.): МСС 26 *Счетоводство и отчитане на планове за пенсионно осигуряване*; МСС 36 *Обезценка на активи*; МСС 38 *Нематериални активи*; МСФО 6 *Проучване и оценка на минерални ресурси*; КРМСФО 20 – *Разходи за отстраняване на повърхностния слой в производствената фаза на открита мина* и др.

Възможно ли е да има различен предмет на теорията на счетоводната отчетност и предмета на практическото прилагане на счетоводната отчетност

Проф. Тотев подлага на анализ различните научни мнения породили дискусията, че теорията на счетоводната отчетност има свой отделен, различен от счетоводната практика предмет. Тези твърдения възникват и добиват гласност в началото на приложението на електронно изчислителните машини, когато, отбелязва проф. Тотев, дори е имало мнения, че чрез тази техника е достатъчно да се създава информация само за потребителните стойности, за материално-веществения характер на ресурсите на стопанските единици, без да се създава счетоводна информация за стойността, т.е. за източниците на придобиване на тези средства. Според него тези мнения са били в опит да се търсят резерви за поевтиняване и опростяване на необходимата за управленски цели информация, което всъщност е игнориране на двуаспектния характер на счетоводната информация и използването на универсалния парично-стойностен измерител за нейното представяне.

² Този текст няма за обект третиране на въпросите, свързани със стандартизирането в счетоводството по принцип и съществуването на двете счетоводни бази: Национални счетоводни стандарти и Международни счетоводни стандарти. Посочването на конкретни счетоводни стандарти е само за илюстрация на проявилите се във времето тези на проф. Тотев за включване на нови обекти на отчитане, с което се обогатява предметът на счетоводството.

Проф. Тотев заема научно обоснована позиция, че: „Всякакви опити да се откъсне теорията на счетоводната отчетност от нейната практика и на тази основа за теорията на счетоводната отчетност да се формулира един предмет, а за практическото ѝ приложение друг предмет, ще бъде методологически погрешно. Такова третиране ще доведе до безцелни, схоластични и откъснати от живота ненаучни построения“ (Тотев, 1979, с. 23).

Методът на счетоводството

Относно метода на счетоводството дискусиите не са толкова остри и всеобхватни. В книгата „Актуални теоретико-методологични проблеми на предмета и метода на счетоводната отчетност“ проф. Тотев изразява своето мнение относно:

- дискусиите, свързани със съдържанието и обхвата на метода на счетоводната отчетност, които от съвременна, прагматична гледна точка се отнасят до кои са, колко са и как се наричат отделните елементи на метода на счетоводството; и
- за възможностите за подобряване използването на информацията от счетоводния баланс.

Във връзка с дискусията за съдържанието и обхвата на метода на счетоводната отчетност, проф. Тотев е категоричен: „Сред специалистите по проблема за метода на счетоводната отчетност няма единно мнение, както и по проблемите за предмета. В дългогодишната история на развитие на счетоводната отчетност като научна област, като научна дисциплина, не са направени предложения за включване на нещо ново, на нови елементи на метода, които да го обогатят. Дори и в наши дни в условията на научно-техническата революция, липсват предложения за нещо ново. Основните елементи на метода на счетоводната отчетност са си останали такива, каквито ги е изложил още Лука Пачоли в своя известен „Трактат за сметките и записванията“, публикуван през 1494 г. във Венеция. Разбира се, това далеч не означава, че нови теоретически разработки по въпросите за метода на счетоводната отчетност няма да бъдат направени, че той не подлежи на понататъшно усъвършенствуване. Досега обаче удачни предложения за изменения и допълнения не са направени.“ (Тотев, 1979, с. 70).

Независимо от това свое мнение, проф. Тотев анализира възможностите на метода на счетоводството за постигане на по-голям обем и по-добро качество на счетоводната информация. Той търси тези възможности в два от елементите на счетоводния метод – системата от счетоводните сметки и балансовото обобщаване. По отношение на системата от счетоводни сметки неговите разсъждения са свързани с оптимизиране на тяхното използване, така че да се увеличи информационното осигуряване на стопанските

процеси. Що се отнася до балансовото обобщаване в точката „Необходими подобрени в използването на счетоводния баланс“, Тотев (1979, с. 81-84) анализира балансовата схема и съответно информационното съдържание на позициите в баланса. Отново за постигане на крайната цел „осигуряването на възможно най-голяма по обем и качество информация“, предлага възможна структура на счетоводния баланс, като:

а) приема за изходна позиция при критичната оценка на балансовата схема задачите, които тя трябва да изпълнява;

б) приема основни принципи за изграждането на балансовата схема;

в) определя преди всичко критериите за подреждане на разделите, групите балансови статии и самите балансови статии, както и броя на разделите и броя на балансовите статии.

Най-общо поставените от проф. Тотев въпроси, свързани с балансовата схема, могат да бъдат представени както следва:

- относно целта и задачите, които следва да се изпълняват с балансовата схема: възможност за създаване на единна схема за използване, както от всички предприятия в страната, така и засягане на проблема за полезността на единната балансова схема за страните членки на СИВ; получаване на по-голям обем и с по-добро качество информация от баланса, но не чрез претрупване с огромен брой балансови раздели и балансови статии.
- основните принципи за нейното изграждане и критериите за подреждане на разделите: да не се допуска пренебрегване спазването на принципите ликвидност и обращаемост за активите и изискуемостта за източниците.

Същите въпроси са били и продължават и днес да са тема на научни и практико-приложни търсения и предложения. Времето показва, че те имат място не само в счетоводната теория. Към настоящия момент тези въпроси са обект и на нормативно регулиране, например в България чрез Закона за счетоводството, Общите разпоредби към Националните счетоводни стандарти, самите Национални счетоводни стандарти и най-вече СС 1 „Представяне на финансови отчети“. На глобално ниво това са въпроси във фокуса на Съвета по Международни счетоводни стандарти, чието материализиране е например в Концептуалната рамка за финансова отчетност, издадена през 2018 г., самите МСС/МСФО и най-вече МСС 1 – *Представяне на финансови отчети*.

Проф. Тотев обаче стига до там, че да обяви приемливия за него брой на балансовите раздели и статии „При изграждането на единна балансова схема трябва да се реши преди всичко въпросът за броя на разделите и броя на балансовите статии. Счита се за оптимален брой на разделите 6 – 8, а

на балансовите статии 80 – 120.“ (Тотев, 1979, с. 83). Това да се стигне до определяне броя на разделите и особено до броя на балансовите статии, противоречи на основната линия на научните тези на проф. Тотев, че в бъдеще ще се появяват и нови отчетни обекти, нови области на икономическа активност, за които също ще е необходимо създаването на счетоводна информация, следователно предметът на счетоводството непрекъснато ще се обогатява. Но това обогатяване, на което сме свидетели и днес, не е за сметка на механичното разширяване на структурата и/или съдържанието на балансовата схема.

В заключение може да се обобщи, че към годината на издаването на изследването си „Актуални теоретико-методологични проблеми на предмета и метода на счетоводната отчетност“ (1979), проф. Тотев надеждно е анализирал конкретната ситуация в България и е проектирал проблеми, търсенето на отговор на които в международен аспект стартира няколко години преди това – през 1973 г., когато се материализира инициативата за стандартизирането на счетоводството³. Инициатива, която днес има глобално приложение и е един от ефективните способи за адекватен отговор на финансовото счетоводство към глобалната, регионалните и националните икономически реалности.

***Счетоводната отчетност в условията на икономическия
подход: Второ систематизиране на научните тези
и практико-приложни решения***

В книгата „Счетоводната отчетност в условията на икономическия подход“, издадена през 1983 г. проф. Тотев, като се съобразява с конкретната икономическа среда, доразвива и отново обобщава своите изследвания за необходимостта от разширяване на предмета и развиване на метода на счетоводството. Разглежданата проблематика е представена в два аспекта – теоретико-методологичен и теоретико-приложен.

Първата глава е посветена на теоретико-методологичните проблеми на предмета на счетоводната отчетност в условията на икономическия подход, разгледани в следните аспекти:

- необходимост от теоретично изясняване предмета на счетоводната отчетност, анализ на някои теоретични спорове относно предмета на сче-

³ През 1973 г. професионални счетоводни организации от страни с различно ниво на обществено-икономическо развитие (Австралия, Великобритания, Германия, Ирландия, Канада, Мексико, САЩ, Франция, Холандия и Япония) постигат съгласие за необходимостта от стандартизиране на счетоводството и създават неправителствена организация в частна полза – Комитет по международни счетоводни стандарти.

товодната отчетност и отново дефинирането на предмета и обекта на счетоводната отчетност;

- разширяване обхвата на предмета на счетоводната отчетност;
- бъдещето на оперативно-техническата и счетоводната отчетност.

Втората глава е посветена на теоретико-методологични проблеми на метода на счетоводната отчетност в условията на икономическия подход.

В Третата глава са представени теоретико-приложни модели за усъвършенстване на счетоводната отчетност в условията на икономическия подход.

Относно теоретико-методологичните проблеми на предмета на счетоводната отчетност

Защо е важно поредното теоретично изясняване на предмета на счетоводната отчетност?

И в тази книга продължават „битките“ на проф. Тотев, но вече не само на полето на счетоводството. Първата глава на книгата е посветена на научно издържан отговор, който дава проф. Тотев на продължаващите спорове и тези, че с навлизането на информатиката въобще, и в частност, на изчислителната техника стават „ненужни“ самостоятелните научни дисциплини статистика и счетоводна отчетност.

Прилагайки историческия подход за изследване на развитието на счетоводството и съответно на теоретичната постановка за неговия предмет като самостоятелна обществена научна дисциплина, проф. Тотев прави анализ на относимите към този проблем теоретични спорове и извежда дефиниция за предмета на счетоводната отчетност, като подчертава, че „... в определението за предмета са включени два нови момента – ефективността и връзките, които и досега са били в обсега на предмета на счетоводната отчетност, но това обикновено не е бивало посочвано при неговото дефиниране.“ (Тотев, 1983, с. 12). Или акцентите в дефиницията са върху:

- динамичния характер в развитието на средствата и източниците на тези средства, обусловен от възпроизводствения процес, не само в стопанските организации и техните структури, но и в учрежденията и обществените организации;
- ефективността на използването на средствата и връзките между отделните структурни звена.

Прави чест на проф. Тотев, че защитавайки предмета на науката счетоводство, той не прави опит за навлизане в предмета на други научни области. Напротив, той успешно защитава и предмета на науката статистика. „Статистическата отчетност си е извоювала място сред икономическите дисциплини с точното определение на своя предмет и особено със специфичната

само за нея методология“ (Тотев, 1983, с. 13). Защи́тава и необходимостта от развитието на оперативно-техническата отчетност. Ако използвам съвременната терминология, тезата на проф. Тотев е, че за успешното управление и функциониране на предприятието е необходима синергията между трите вида отчетност – счетоводна, статистическа и оперативно-техническа.

Разглеждайки отново темата за развитието на информатиката и дали това развитие е заплаха за заличаването на трите стълба на стопанската отчетност – счетоводна, статистическа и оперативно-техническа, проф. Тотев дефинира изводите си за самостоятелния предмет на всяка една от подсистемите на стопанската отчетност и е категоричен: „... само така трябва и може да се обясни пълния провал на идеята, развивана в продължение на близо десет години от тъй наречените информатчици, че при наличността на високопроизводителна електронна техника няма повече място за съществуване на счетоводната, статистическата и оперативно-техническата отчетност; те могат да се заменят съвсем успешно от една безформена, обезличена информатика, която ще може да изпълнява много по-качествено и резултатно техните досегашни задачи“ (Тотев, 1983, с. 14).

Всъщност времето доказва, че за постигане на по-голяма ефективност и ефикасност (нека не забравяме посочената по-горе ефективност, която проф. Тотев включва в предмета на счетоводството) човечеството все повече дигитализира своето лично и професионално ежедневие. А благодарение развитието на информатиката, интернет технологиите и дигитализацията се оптимизират множество процеси, отпадат реквизити на документи, осъвременява се техническото обезпечаване и на счетоводството не само като наука, но и като практико-приложна дейност, с категорично настояще и бъдеще.

И тук не става дума само за това, че дори по-възрастното поколение вече не помни какво е това да водиш счетоводство ръчно.

Дори не става дума, че се извършва интернет банкиране, че в условията на пандемия именно чрез електронните технологии се работи дистанционно, че се провеждат онлайн работни срещи, че се споделя счетоводна информация в електронен вариант на защитени споделени виртуални пространства и т.н.

А става дума за всеобхватното приложение на дигитализацията, в т.ч. и за възникването на нови бизнес сектори, основани на електронните технологии, например виртуалните валути, наричани още криптовалути, с техния първообраз – биткойн и всички създадени след него в рамките на около 11 години; развиват се интернет продажбите на стоки и услуги; отдавна са факт интернет платформите са търгуване с финансови инструменти; глобализиран е бизнесът с аутсорсването на услуги, в т.ч. в областта на счетоводството и т.н.

И всичко, което неизчерпателно бе изброено, всеки нов бизнес сектор или осъвременяване на конкретен бизнес, изисква отчетност в трите ѝ основни стълба – счетоводна⁴, статистическа, оперативно-техническа.

Отбелязвам го на последно място, но не по важност, а защото желая да се запомни – резултатът от бурното развитие на информатиката, интернет технологиите и дигитализацията са новите предизвикателства пред счетоводството, които поставят все по-високи изисквания за оперативност, за работа в реално време, за съкращаване сроковете за представяне на междинни отчети, за по-голяма честота на представянето на междинни отчети и др.под. Всички тези изисквания са подчинени на едно основно, а именно за качеството на счетоводната информация и на крайния информационен продукт на финансовото счетоводство – финансовите отчети на предприятието. В областта на глобализацията на бизнеса, на бизнес процесите и съответно почти всеобхватното приложение на Международните счетоводни стандарти – „рационалният“ отговор е не само увеличаване на техния брой, но и на техния обем. Може да се отбележи само за приблизително сравнение, ако в зората на стандартизирането на счетоводството МСС бяха в обем от стотина страници, в настоящият момент техният обем е в хиляди страници.

Защо е важно поредното теоретично изясняване на необходимостта от разширяване предмета на счетоводната отчетност?

Тъй като научното търсене продължава в годините и естествено е то да започва с предмета и обекта на съответната наука, така и за счетоводството е продължавал спорът дали тези две понятия са синоними, дали се припокриват или има значими разлики между тях. В същото време вече има учени, които започват да се интересуват от финансово-икономическия аспект на екологията, на въздействието на хората и все по-новите технологии върху околната среда и съответно необходимостта от възстановяване (ако въобще е и доколкото е възможно) на нанесените вреди. Проф. Тотев е един от тях и в споровете за предмета и обекта на счетоводната отчетност, той неотменно поддържа и доказва тезата си, че винаги ще има обекти, за които в конкретен период от време не се създава счетоводна информация, но това не ги прави несъществуващи или незначителни.

В тази връзка проф. Тотев за пореден път посочва определени обекти в природата, за които все още не се създава, съответно не се използва никаква

⁴ Този текст няма за обект изследване на общото счетоводно знание, което в нашето съвремие е дефинирано в две научни и практико-приложни области: финансовото счетоводство и управленското счетоводство.

информация, каквито са „... енергията на вятъра, термалните води,... водната енергия и др. Това са природни дадености, нямат стойност, за тях не е изразходван човешки труд, но за тях при съвременните условия ще бъде полезно създаването на счетоводна информация“ (Тотев, 1983, с. 26). Единствено за подкрепа на тези твърдения на проф. Тотев съм длъжна да отбележа развитието на бизнес сектора за добиване на енергия от възобновяеми източници.

На темата за околната среда и възможностите/необходимостта за създаване на счетоводна информация във връзка с нея, проф. Тотев отделя самостоятелна точка „Счетоводна информация за опазване на природната среда“. И тъй като той приема научните мнения за „екологизацията на общественото производство върху по-широка основа“ се ограничава „... Само с разглеждане на нарушенията на природната среда като предмет на счетоводната отчетност, което е част от общия проблем за екологизацията на общественото производство“.⁵

Всички включени цитати от двете произведения на проф. Тотев са с кълнящо съвременно звучене. По тази причина е представено и следното му мнение: „Преди всичко трябва да се има предвид, че по своя характер нарушенията на околната среда се проявяват в много голямо разнообразие. Въпреки това те би трябвало да бъдат разграничени на две основни групи: а) възстановими, при които може да се говори за възпроизводство; б) невъзстановими, при които околната среда не може да бъде възпроизведена в първоначалния си вид. Първата група на свой ред също може да бъде разграничена на две групи: нарушения, които са възстановими заедно с отрицателните последици от тях (например нарушаването на терените при изземването на руди, инертни материали, въглища на открито и др.; макар и след определен период, от такива нарушения не остават последици), и такива, които са възстановими – невъзстановим от тях остава отрицателният ефект от тях върху общите условия на живот и производство (такива са например замърсяването на водата, отравянето на рибното богатство на

⁵ Вече бяха представени някои от счетоводните стандарти, които пряко са свързани с разширяване предмета на счетоводството, чрез включване на нови обекти на отчитане, в т.ч. свързани с околната среда. Но може би тук е моментът да бъдат посочени и някои международни споразумения, в т.ч. Парижкото споразумение; някои нормативни изисквания, например Регламент (ЕС) 2021/1119 на Европейския парламент и на Съвета от 30 юни 2021 г. за създаване на рамката за постигане на неутралност по отношение на климата и изменение на регламенти (ЕО) №401/2009 и (ЕС) 2018/1999 (Европейски закон за климата), съответно Закона за счетоводството в България, който във връзка с дейността на определени предприятия изисква изрично деклариране на нефинансова информация, отнасяща се до влиянието и измерването на ефектите от това влияние върху околната среда и какви дейности е предприело конкретното предприятие в тази връзка.

реките, замърсяването и запрашването на въздуха и влошаване условията на живот за хората и животните, последиците от вибрациите и шума и др.) Това извънредно голямо разнообразие от нарушения на природната среда трябва да се има предвид при създаването на счетоводна информация за тях“ (Тотев, 1983, с. 34-35).

Във връзка с всичко написано от проф. Тотев, касаещо нарушаването на околната среда, може да се припомни още една актуална тема – темата за квотите за въглеродни емисии, които оказват влияние върху качеството ни на живот – въглеродните емисии за нашето физическо здраве, а продаването на тези квоти чрез търгове – върху финансовото ни здраве. В реалностите на страните членки на ЕС въпросът с квотите за въглеродни емисии минава през три етапа. В началото идеята е тези квоти да се предоставят безвъзмездно. От един етап нататък операторите, чиято дейност излъчва въглеродни емисии, започват да заплащат за своите квоти, купувайки ги чрез търговец⁶. Така от цена на тон емисия към 22.04.2013 г. в размер на 2,97 евро, към 19.11.2021 г. тази цена вече е 47 евро. А закупените квоти въглеродни емисии са естествена част от себестойността на продуктите и/или услугите, които предоставят/продават тези оператори, следователно директно влияят върху крайната им продажна цена.

Сигурно могат да бъдат посочени още много примери за въздействие върху околната среда, измерването на това въздействие и отражението му върху финансовите отчети на предприятията. Посоченият пример касае листвани пазарни субекти от ЕС, за които Европейският орган за ценни книжа и пазари (ESMA) в своето Публично изявление за Общи европейски приоритети за прилагане за годишните финансови отчети за 2021 г., дефинира три области с приоритети, от които два приоритета задължително включват въпросите свързани с климата: Приоритети, свързани с финансови отчети по МСФО и Приоритети свързани с нефинансови декларации. Разбира се в момента тези приоритети се отнасят единствено до публичните компании, чийто капиталови и/или дългови ценни книжа се търгуват на регулирани пазари, но очакването е, че не само акцентът върху климата, който е само част от околната среда, а и много други въпроси от подобно естество постепенно ще се прехвърлят и върху нелистваните предприятия.

⁶ Виж Доклад 18 на Европейската сметна палата – 2020 г. за Схемата на ЕС за търговия с емисии.

Относно теоретико-методологични проблеми на метода на счетоводната отчетност

Без да променя мнението си, изказано в Актуални теоретико-методологични проблеми на предмета и метода на счетоводната отчетност (1979), проф. Тотев се включва в продължаващите дискусии свързани с методологичните проблеми на метода на счетоводната отчетност като спира вниманието си най-вече върху проблемите на оценката и калкулацията при условията на икономическия подход с два акцента:

- Теоретични проблеми на амортизационната политика – развива тезите си относно политиката на амортизационните норми на амортизируемите активи в условията на бурно развиващия се технически прогрес; за неамортизираната част (остатъчната стойност) при отписване и заместване на морално остарели амортизируеми активи с по-нови и технически по-съвършени такива и ефектите върху калкулациите на себестойността.
- Теоретични проблеми на калкулацията, свързани с разходите по опазване на околната среда.

Относно възможностите за моделиране в счетоводството

Своите теоретико-методологичните разсъждения проф. Тотев представя и като възможност за реално изпълнение, чрез развиване на теоретико-методологични модели за усъвършенстване на счетоводната отчетност. Тези модели се отнасят, от една страна, до новите обекти, които той приема, че е необходимо да станат част от предмета на счетоводството, а от друга страна, за вече създаваната счетоводна информация. По-конкретно тези модели се отнасят до:

а) Модели на счетоводната информация за обекти, свързани с разширяване на връзките между стопанските единици:

- Модел на счетоводна информация за изпълнение на договорно поетите задължения;
- Модел на счетоводна информация за изпълнение на плана за капиталните вложения;
- Модел на счетоводна информация във връзка с опазването на природната среда – проблеми на калкулирането на себестойността за процеси и дейности, при които има засягане на природната среда; въвеждане на самостоятелна синтетична счетоводна сметка Разходи за опазване на природната среда с аналитични сметки например „Разходи за възстановяване на терени“, „Разходи за възстановяване на пътища“, „Обезщетение“.

ния на собственици на разрушени терени“, „Обезщетения за влошаване условията в селскостопанското производство“.

- Проф. Тотев предлага още използването на синтетичната сметка „Резерв за предстоящи разходи“, в която да се създават информация за заделените резерви във връзка с очаквани разходи по опазване на околната среда, както и с цел подобряване на финансовата дисциплина създаване на сметка „Средства в банки за възстановяване нарушенията на природната среда“.

б) Другите модели – отнасят се до Модели за създаване на счетоводна информация за обекти, свързани с ефективността и качеството, и Модели за усъвършенстване на вече създаваната счетоводна информация.

Заключение

Обемът на статията може би ще създаде в някой читател впечатлението, че с нея се прави рецензия на произведения на проф. Тотев. Не това е целта на автора.

Целта е да се представят някои от научните интереси, тези и предложени решения, които доказват, че проф. Тотев е своеобразен „визионер“ относно мястото, ролята и значението на счетоводното знание, доказани във времето.

Поклон пред личността и творчеството на проф. Тотев, моят пръв титуляр, ментор и модел за подражание!

Използвана литература

Ганев, В. (1993). Курс по обща теория на правото (1921 – 1932, 1946)„, фототипно издание, издателско – полиграфическа къща „7М ГРАФИК“, София. (Ganev, V., 1993, Kurs po obshta teoriya na pravoto, (1921 – 1932, 1946), fototipno izdanie, izdatelsko-poligraficheska kashta „7M GRAFIK“, Sofia).

Закон за счетоводството // Обн., ДВ, бр. 95 от 08.12.2015 г., в сила от 01.01.2016 г. (Zakon za schetovodstvoto // Obn. DV., br. 95, ot 08.12.2015 g., v sila ot 01.01.2016 g.).

НСС, приети с ПМС № 394/30.12.2015 г., в сила от 01.01.2016 г., обв., ДВ, бр. 3 от 2016 г. (NSS, prieti s PMS № 394/30.12.2015 g., v sila ot 01.01.2016 g.).

Тотев, Т. (1979). Актуални теоретико-методологични проблеми на предмета и метода на счетоводната отчетност, София. (Totev, T., 1979, Aktualni teoretiko-metodologichni problemi na predmeta i metoda na schetovodnata otchetnost, Sofia).

Тотев, Т. (1983). Счетоводната отчетност в условията на икономическия подход, Издателство „Георги Бакалов“, Варна. (Totev, T., 1983, Schetovodnata otchetnost v usloviyata na ikonomicheskiya podhod, Izdatelstvo „Georgi Bakalov“, Varna).

PROFESSOR TOTYU TOTEV – WITH A VIEW TO THE FUTURE

Assoc. prof. Mariana Mihaylova, PhD
Department of Accounting and Analysis
University of National and World Economy
e-mail: mmihaylova@unwe.bg

Abstract

The article examines two of the works of prof. Totev, in which he defends his theses related to the development of the subject and method of accounting in line with the development of the economic realities of Bulgaria, but with an eye to the future related to the impact of human activity on the environment, the effect of the development of informatics and electronic technologies and the need for information.

Specific, scientifically substantiated by prof. Totev's theoretical opinions are presented, supported by practical-applied solutions, the most prominent of which concern the necessity of creating accounting information on the use of natural resources; the related effects of this use on the environment; the measurement of the costs to be incurred by the enterprise for the protection or restoration of the environment.

Considering that the works under study were published in 1979 and in 1983 the article addresses some of the contemporary responses to the theses defended by Prof. Totev, including the future of accounting, the independent development of both accounting and informatics, and electronic technologies as well as the current synergy between them to meet the information needs of users of enterprise financial statement information.

Keywords: subject and method of accounting, environment, informatics, electronic technologies, digitalization

JEL: M40, M41