

Проф. Димитър Добрев — за принципната основа на счетоводството

Камелия Сабова*

Резюме: Проф. Димитър Добрев е изтъкнат учен-счетовед. 130 години след неговото рождение трудовете му са с актуалност и значение за съвременната счетоводна наука, практика и образование (През 2018 г. тържествено се отбеляза 130-та годишнина от рождението на проф. Димитър Добрев от катедра „Счетоводство и анализ“, съвместно с Института на дипломираните експерт-счетоводители в България.). Принципите за създаване и представяне на счетоводната информация са с основополагащо значение. Те са обект на научни изследвания, стандартизиране и регламентиране. Интерпретират се и в публикациите на проф. Д. Добрев, където се определят като фундамент на счетоводната теория и практика. Чрез теоретичната и приложната им същност той гради образованието по счетоводство в страната ни. Принципната основа на счетоводството се разглежда от проф. Добрев в аспектите на утвърдените постулати за: стойностна тъждественост между актива и пасива на счетоводния баланс; двузначното проявление на капитала; счетоводните сметки като средство за създаване на текуща счетоводна информация и взаимовръзката им със счетоводния баланс по форма и съ-

* Камелия Сабова е доктор, доцент в катедра „Счетоводство и анализ“ на УНСС.

държание и т.н. Трудовете на проф. Д. Добрев и днес предизвикват интерес и провокират с проблематиката си. Името му е светъл път в науката, практиката и образованието по счетоводство в България.

Ключови думи: принципна основа/принципи на счетоводството, счетоводен баланс, капитал, счетоводни сметки, стопански операции.

JEL: M41.

Увод

Има имена, които са винаги с нас. Имена, оставили светъл път в науката, образованието, практика. Името на проф. Добрев е такова за счетоводството в България.

Трудовете на проф. Добрев за счетоводството като наука, практика и образование и днес предизвикват интерес и провокират с проблематиката си. Такъв е въпросът за принципната основа на счетоводството, определяна от автора и като принципи на счетоводството: „Благодарение на тези си неизменни принципи, счетоводното изкуство добива характер на една научна дисциплина за движението на стопанските обороти и ценности и установяване на стопанските резултати“ (Добрев, 1922, с. 2).

В настоящото изследване, чрез прилагане на системния подход, методите на

конкретиката и обобщението, на историческото и логическото, на анализа и синтеза, се представя същността на понятието „принцип“ и теоретичното и приложно интерпретиране на принципната основа на счетоводството в трудовете на проф. Д. Добрев.

- **За същността на понятието „принцип“**

Същността на понятието „принцип“ се дефинира от познавателен и приложен аспект. От гледище на познанието, принципите се определят като основа на конкретна теория (вж. <http://talkoven.onlinerechnik.com>). Проявлението им в практиката се възприема като „ръководни начала, убеждения, от които се ръководи конкретна дейност“ (Български тълковен речник, 1973, с. 791). Принципиите на счетоводството в стопанската дейност на предприятията се проявяват като „основни изисквания и начала за организация и осъществяване на

счетоводната дейност и за оповестяване на отчетната информация“ (Икономическа енциклопедия, 2005, с. 642). Те са основополагащи за качествените характеристики на счетоводната информация – продукт на счетоводната дейност, като предпоставят ценността и значението ѝ за нейните ползватели – вътрешни и външни. Това е аргумент за регламентирането им. Към момента в Закона за счетоводството са систематизирани принципи за признаване и оценяване на позициите във финансовите отчети (Закон за счетоводството, 2018, чл. 26) и чрез това за осъществяване на счетоводна дейност. За целите на счетоводна дейност са възприети принципи и в международните счетоводни стандарти, представени като общи характеристики на финансовите отчети (Международен счетоводен стандарт 1 „Представяне на финансови отчети“, §§15-46).

Таблица 1. Принципи на счетоводството

Закон за счетоводството в сила от 01.01.2016 г.	МСС 1 „Представяне на финансови отчети“, §§ 15-46
✓ действащо предприятие	✓ действащо предприятие
✓ начисляване	✓ начисляване
✓ същественост	✓ същественост и обобщаване
✓ компенсиране	✓ компенсиране
✓ последователност на представянето и сравнителна информация	✓ сравнителна информация
✓ предпазливост	✓ последователност на представянето
✓ независимост на отделните отчетни периоди и стойностна връзка между начален и краен баланс	✓ честота на отчитане
✓ предимство на съдържанието пред формата	✓ промяна в счетоводната политика, преизчисляване със задна дата или прекласифициране.
✓ оценяване на позициите, които са признати във финансовите отчети, се извършва по цена на придобиване, която може да е покупна цена или себестойност или по друг метод, когато това се изисква в приложимите счетоводни стандарти.	

Източници: Закон за счетоводството в сила от 01.01.2016 г., чл. 26; Международен счетоводен стандарт 1 „Представяне на финансови отчети“, §§15 – 46.

Следователно, счетоводните принципи в приложен аспект са с качества на правила при създаване на счетоводна информация за отделните стопански операции в дейността на предприятието и за представяне на тази информация обобщено във финансови отчети.

Проф. Димитър Добрев възприема принципната основа на счетоводството от гледище на основополагащите, базовите и фундаменталните знания за същността на счетоводството като теория с практическа насоченост. Изяснява я в икономически и приложен аспект, чрез което гради и образуванието по счетоводство в страната ни. Принципиите на счетоводството са представени в редица негови трудове. От запазените към момента книги на автора, на тази проблематика са посветени „Принципната основа на счетоводството“ (1939) и „Принципи на счетоводството“ (1925).

• **Принципната основа на счетоводството в трудовете на проф. Димитър Добрев**

Принципната основа на счетоводството се разглежда в трудовете на проф. Добрев в следните насоки:

➤ **Капиталът като базова категория в счетоводството**

Счетоводството се установява като система за създаване на информация с възникването на капитала в икономическата дейност. Проф. Д. Добрев възприема капитала на предприятието като базова предпоставка за възникването и развитието на счетоводството: „С извеждането на понятието за капитала като парично-стойностна абстракция на обективизираните в конкретния им състав имуществени форми се създава и онази двойственост между понятията „имущество“ и „капитал“, която е послужила за основа в образуване системата на счетоводството“ (Добрев, 1937, с. 20). За стопанските субекти капиталът се възприема като обобщен парично-стойностен израз на разнородните активи, функ-

циониращи за „стопанско-придобивни цели“. Ето защо конкретните имуществени форми и капиталовите източници, чрез които са придобити, са двустранното проявление на организираното стопанско предприятие. „Може да се каже, че понятията имущество и капитал са два различни изрази на едно и също нещо“ (Добрев, 1946, с. 12). Това е в основата на вечното балансово равенство в счетоводството. И както пише проф. Д. Добрев „Самото счетоводство не е нищо друго освен едно непрекъснато двустранно изложение на занаятия в предприятието капитал по форма и произход“ (Добрев, 1946, с. 14). Ето защо, от гледище на счетоводството, понятията „имущество“ и „капитал“ се отъждествяват с понятията „актив“ и „пасив“. Капиталът, като стойностна величина на действащото имущество, обхваща капитала на собствениците на предприятието и привлечения капитал от външни източници – банкови кредити, задължения, финансираня и т.н. Това е неговата обективна икономическа същност от аспекта на организирано функционираща стопански субект. „Понятието капитал е съвкупност на всички финансови средства, вложени в предприятието като собствени и чужди, когато имуществото е конкретен израз на съвкупните блага, служещи на предприятието за постигане на стопанската цел“ (Добрев, 1927, с. 11).

Счетоводно-юридическата природа на собствения капитал проф. Д. Добрев я определя с двузачно проявление: от една страна, собственият капитал се ползва от предприятието, а от друга принадлежи на неговите собственици. Следователно, стойността на вложените средства от учредителите е задължение на предприятието към тях и се възприема като отрицателна величина с абстрактно, пасивно проявление и източник за придобиване на конкретни имуществени форми. От позицията на собствениците, предоставените от тях ресурси са вземанията им от действа-

щото предприятието и са със значение на положителна величина. Това е една от предпоставките за интернационално движение на капитала, налагащо стандартизиране за неговото отчитане и представяне във финансовите отчети.

➤ **Счетоводният баланс като основа на счетоводството**

Стойностната тъждественост между активите и капиталовите източници, представени в счетоводния баланс, е основополагащ принцип на счетоводството. Това предопределя както техниката, така и съдържанието на счетоводството. Проф. Д. Добрев обосновава стойностната връзка и зависимост между функционалните форми и източниците на придобиването им. Определяйки актива на баланса като имущество на предприятието, чрез което се цели създаване на нови ценности и нарастване на икономическия потенциал, а пасива – като задължения, той дефинира величината на собствения капитал като разлика между активите и дълговете на отделното стопанство. Актуалният израз на тази базова постановка в счетоводството е определянето на собствения капитал като „чиста стойност на капитала“, респ. „нетни активи“ (Концептуална рамка за финансово отчитане, 2010, 4.57).

Балансовото равенство се обосновава и чрез причината за позициониране на собствения капитал в пасива на баланса. Както се изясни, това са средства на собствениците и за предприятието възниква задължение към тях. Следователно, счетоводният баланс съчетава обобщеното капиталово представяне, конкретното капиталово функциониране и капиталовият произход. По този начин „активната страна“ на баланса отразява реално вложените средства в предприятието, а „пасивната страна“ – техният произход. Активната страна на баланса се възприема като положителна величина, а пасивната – като отрицателна (Добрев, 1922, с. 8).

Проф. Д. Добрев разглежда баланса според целите, за които се съставя, в конкретен и в общ смисъл (Добрев, 1927, с. 12-16). Общото значение се свързва с постоянното движение на имуществените форми и капиталовите източници, а конкретното – със статичността на информацията. Статичният баланс отразява имуществената организация на предприятието. Такъв е учредителният и ликвидационният баланс. Счетоводните баланси за дейността на предприятието към определена дата се третират от автора като „преходно положение на динамика, като вътрешен израз на целия стопански процес“. Ето защо балансовата информация е както с периодично и статично значение, така и с постоянен и динамичен смисъл. В тази връзка е и становището на проф. Д. Добрев, че „всяко счетоводно записване е вярно, ако то съответства на намиращото се в постоянно движение начално равенство на баланса“ (Добрев, 1946, с. 15).

➤ **Счетоводните сметки – присъщ елемент на счетоводството**

Счетоводните сметки са средство за регистриране и проследяване на конкретните, единичните промени в активите и капиталите (собствени и чужди) на предприятието. Те са приложният аспект на двуаспектното проявление на стопанските операции. Проф. Д. Добрев определя това двуаспектно проявление като едновременно възникване във всяка стопанска операция на положителна и отрицателна величина с една и съща стойност. Ето защо „сметките в счетоводството се отъждествяват с постоянния баланс“. Със своята форма, съдържание и икономическа същност счетоводните сметки са метод за текущо отчитане на капиталовия кръгооборот. Ценни са съжденията на проф. Д. Добрев за икономическата същност, формата и съдържанието на счетоводните сметки, обосноваващ ги като следствие на счетоводния баланс. Изложените основни аргументи за това са следните:

- Счетоводните сметки са „подразделения на баланса“, защото отразяват конкретните активи и капиталови източници. Това е основание за прилагане на модел на активна и модел на пасивна счетоводна сметка.
- Счетоводните сметки са с две страни, което е следствие на баланса и на двустранността на разменните операции. Дуалността на стопанските операции се определя от едновременно възникване на положителна и отрицателна величина, които са стойностно тъждествени.
- Наименованието на двете страни на сметките – „дебит“ и „кредит“, се обосновават от учения-счетовед чрез следните по-важни обстоятелства:
 - Етимологичният смисъл на названията „дебит“ – да дава и „кредит“ – да взема, отразява интереса на участниците в стопанската дейност.
 - Обозначаването на лявата страна на сметките с „дебит“, а дясната – с „кредит“, се свързва с етимологичното значение на понятията и с движението на капитала. Възникването и увеличението на капиталовите източници се възприема като дълг (отрицателна величина в дясната страна на баланса – „пасив“), който е с бъдеща възвръщаемост. Следователно, появата и нарастването на капитала – собствен и чужд, се отразява в дясната страна – „кредит“, на счетоводната сметка, чрез която се отчита, а намаленията му (погасява-

нето на дълговете) – в лявата страна – „дебит“. Обективизацията на капитала в конкретни имуществени форми е повишаване на функционалната мощ на предприятието, която се отразява в баланса като активи (лява страна). Поради това, счетоводните сметки, чрез които се отчитат активите, са с положителни величини в „дебит“ (лявата страна), а намаленията се отразяват в „кредит“ (дясната страна). Следователно, двустранната форма на счетоводните сметки и обозначенията на двете страни като „дебит“ и „кредит“ са с логически обоснована икономическа същност и взаимосвързаност със счетоводния баланс.

- Същността на промените (оборотите) в активните и в пасивните сметки отразяват разграничението на активите от капиталовите източници от една страна, и от друга – въздействието, което оказват измененията в ресурсите и капиталите върху общото финансово-имуществено състояние на предприятието. Увеличенията на активите и намаленията на капиталите – собствени и привлечени, се определят от учения-счетовед като „положителни величини“, а снижението на активите и нарастването на финансовите източници – като „отрицателни величини“. Обобщението е, че „лявата страна на всяка сметка приема положителните величини, а дясната – отрицателните“ (Добрев, 1922, с. 9).

Таблица 2. Връзки и зависимости между счетоводен баланс и счетоводни сметки

СЧЕТОВОДЕН БАЛАНС					
АКТИВ			ПАСИВ		
Имуществено			Капитал – собствен и привлечен		
Д-т	Активни сметки	К-т	Д-т	Пасивни сметки	К-т
Положителни изменения/увеличения на имуществото	Отрицателни изменения/намаление на имуществото		Положителни изменения/погасяване на задължения	Отрицателни изменения /нарастване на капиталовите източници	

Източник: Добрев, Д., 1939. Принципната основа на счетоводството, с. 5.

Чрез съжденията си за движението на капитала и обективизирането му в конкретни имуществени форми, проф. Д. Добрев изяснява същността на понятията „дебит“ и „кредит“, тяхното разположение във формата на счетоводната сметка и измененията на отчетните обекти, които стойностно отразяват. На тази база, счетоводните сметки възприемат характеристики на средство за приложение на счетоводната техника при създаване на адекватна счетоводна информация. По същество това е практичното приложение на принципа на допиката в счетоводството.

➤ **Стопанските операции като динамично проявление на активите и капиталовите източници**

Стопанските операции в дейността на предприятието, като единични икономически процеси, са част от принципната основа на счетоводството. Техният приложен израз са съставяните за тях счетоводни статии. Резултатите от съставянето им се обобщават като:

- промяна във формата и състава на активите;
- промяна във формата и състава на пасивите, в качеството им на привлечен капитал;
- нарастване или намаляване на собствения капитал чрез реализиране на печалби или загуби (приходи и разходи).

Промените в собствения капитал се разглеждат от проф. Добрев като резултатни операции. Обяснява ги като такива, защото, освен промени в състава на имуществото и на задълженията, чрез тях се реализира и резултат. По същество това са стопански операции, чрез които възникват приходи и разходи. Следователно, в принципната основа на счетоводството се обхващат стопанските операции на цялостния възпроизводствен процес, предизвикващи адекватни промени във финансово-имущественото състояние на предприятието. В тази връзка, проф. Д. Добрев раз-

глежда четирите вида балансови изменения като капиталова динамика. Характеризира ги като центропедални: нарастване на актив и капиталов източник; центробежни: намаление на актив и капиталов източник; концентрични: трансформация на активи; и периферични: трансформация на капиталови източници, като измененията във всяка стопанска операция са с идентични стойности (Добрев, 1946, с. 17-18).

Стойностните изменения, предизвикани от стопанските операции, се разглеждат от автора от една страна като числови величини и от друга – като икономически ефект за предприятието. Като числови величини те са тъждествени, а като икономически ефект са противоположни. Това е така, защото взаимодействието на обектите в стопанската операция се основава на принципа за еквивалентност, от което следва, че промените в парично изражение са идентични, а като отражение за финансово-имущественото състояние са противоположни. Едновременно нарастване на актив и капиталов източник, като вид стопанска операция, е с една и съща стойност като ефектът за ценностите на предприятието е положителен и е отрицателен за дълговете му. Възпроизводственият процес се осъществява чрез единството на непрекъснатите промени в активите и капиталите. Приложимият счетоводен принцип е стойностното равенство и същуположното въздействие за дейността като моментно състояние и бъдеща динамика. По същество това е перманентно балансиране на капиталовия кръгооборот в предприятието.

➤ **Счетоводната техника – част от счетоводните принципи**

Счетоводната техника е част от принципната основа на счетоводството. Проф. Добрев я свързва със счетоводното законодателство от една страна и от друга – със същността на стопанската дейност и организацията на предприятието. Счето-

водната техника се разглежда от автора като текущо отчитане на отделните стопански операции и като годишно счетоводно приключване.

- Текущото отчитане се реализира, според учения-счетовед, чрез различни регистри, наричани „книги“. Предназначението им е за отразяване на хронологична и систематизирана счетоводна информация за обектите на отчитане. Вниманието се отделя на спомагателните книги и на прикрепените към главните (синтетичните) сметки подсметки и аналитични сметки. Техниката на счетоводството се възприема и като проверка на верността в стойностите и в съдържанието на отделните стопански операции, което е „основният принцип за равенство в заветро-загълженията при всяка счетоводна операция“. Обобщеното и систематизираното представяне на отчетните обекти с техните начални стойности, изменения и крайни остатъци се обозначава като „пробен, проверен баланс, служещ за контролни цели“. Разбира се, че проф. Д. Добрев възприема постулатите на Л. Пачоли, отразени в първата отпечатана книга за съвременното счетоводство „Трактат за сметките и записванията“ (Particularis de Computis et Scripturis).

- Годишното приключване се определя като счетоводна техника с две основни цели:
 - да се установят и съпоставят сумата и състава на актива със сумата и състава на пасива в счетоводния баланс и
 - да се констатира стойността и състава на печалбите и загубите (приходите и разходите) и да се определи крайният стопански резултат като изменение на вложения в предприятието собствен капитал.

За изпълнението на посочените цели се извършват процедури на прецизиране чрез инвентаризиране на активите и задълже-

нията, на печалбите и загубите относно текущия и последващите отчетни периоди и установяване на достоверните им величини за отчетния период. Такива са стойностите на несъбраните вземания, курсовите разлики, обезценките и др.

Проф. Добрев разглежда крайния финансов резултат двuasпектно:

- като крайно състояние в общата сума на сметката за печалбите и загубите – кредитно при печалба и дебитно за загуба, чрез стойностно съпоставяне на възникналите през отчетния период приходи и разходи и
- като салдо в общата сума на сметките, отчитащи активите и капиталовите източници – дебитно при печалба и кредитно при загуба, чрез съпоставяне на общите суми на активите и задълженията.

Двойствеността на всяка счетоводна операция се изразява и в това двойко констатиране на крайния резултат от дейността на предприятието за отчетния период.

Заклучение

От представеното изследване могат да се формулират следните изводи и резултати:

Проф. Димитър Добрев възприема като принципна основа на счетоводството общитеоретичните знания за неговия предмет и метод. Интерпретираните от автора базисни постановки за принципите на счетоводството са в следните насоки:

- Капиталът и имуществото на предприятието са твържествени понятия, отразяващи специфичната счетоводна дуалност за конкретност и абстрактност. Двусъзначното проявление на собствения капитал, от гледище на собствениците и от позиция на предприятието, провокира капиталовото обръщение.
- Счетоводният баланс се възприема като основополагащ принцип на сче-

водството. Представената чрез него информация е със статично и динамично значение. Чрез него се презентира комплексно и взаимосвързано постоянният стойностно-тържествен дуализъм между конкретните имуществени форми и капиталовите източници на придобиването им.

- Счетоводните сметки са средство и техника за отчитане на отделните стопански операции. Те са следствие на счетоводния баланс. Измененията в активите и капиталовите източници за общото имуществено и финансово състояние на предприятието са със значение на „положителни величини“, когато се отразяват в „дебита“, и със същност на „отрицателни величини“, когато са в „кредита“ на сметките, чрез които се отчитат. Двустранната форма на счетоводните сметки, обозначаването на двете им страни като „дебит“ и „кредит“ и информацията за измененията на обектите, които отчитат, е с логическа обоснованост и характерна счетоводна дуалност.
- Стопанските операции приемат счетоводен израз чрез принципите за стойностна еквивалентност и срещуположен икономически ефект за финансовото и имущественото състояние на предприятието, следвайки присъщата счетоводна двойственост.
- Счетоводната техника е със значение за текущото отчитане на капиталовия кръгооборот и за периодичното представяне на финансово-имущественото състояние на предприятието с реализираните печалби и загуби и общ финансов резултат.

Резултатът от възприемането на общотеоретичните знания за предмета и метода на счетоводството като негова принципна основа се проявява чрез разработените на тази база и прилагани в практиката принципи, концепции и подходи за

отчитане и обобщено представяне на счетоводната информация, което благоприятства за свободното интернационално движение на капитала.

СЧЕТОВОДСТВОТО е едно от великите творения на човешката цивилизация. То е със своите неповторими създатели, изследователи и последователи, което е благодатна съдба за всички, приели попрището на счетоводната наука, практика и образование.

Цитирани източници:

Български тълковен речник, 1973, София, издателство „Наука и изкуство“, с. 791.

(Balgarski talkoven rechnik, 1973, Sofia, izdatelstvo „Nauka i izkustvo“, s.791)

Добрев, Д., 1925. Принципи на счетоводството. София, Кооперативна печатница „Топограф“, с. 8; 9.

(Dobrev, D., 1925. Printsipi na schetovodstvoto. Sofia, Kooperativna pechatnitsa „Topografa“, s. 8; 9)

Добрев, Д., 1927. Принос към теорията на счетоводството. София, Печатница „Братски труд“, с. 11; 12-16.

(Dobrev, D., 1927. Prinost kam teoriyata na schetovodstvoto. Sofia, Pечатnitsa „Bratski truda“, s. 11; 12-16)

Добрев Д., 1937. Счетоводството в своя произход и научна основа. София, с. 20.

(Dobrev D., 1937. Schetovodstvoto v svoya proizhod i nauchna osnova. Sofia, s. 20)

Добрев, Д., 1939. Принципната основа на счетоводството. София, с. 5.

(Dobrev, D., 1939. Printsipnata osnova na schetovodstvoto. Sofia, s. 5)

Добрев Д., 1946. Систематичен курс по счетоводство. София, Издание на Фонда за подпомагане на студентите в София, с. 12; 14; 15; 17-18.

(Dobrev D., 1946. Sistematischen kurs po schetovodstvo. Sofia, Izdanie na Fonda za podpomaganie na studentite v Sofia, s. 12; 14; 15; 17-18)

Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2016 г., Обн. ДВ. бр. 95 от декември 2015 г.

(Zakon za schetovodstvoto, v sila ot 01.01.2016 g., Obn. DV. br. 95 ot dekemvri 2015 g.)

<https://www.lex.bg/bg/laws/ldoc/2136697598> [accessed July 2018].

Икономическа енциклопедия, 2005. София, издателство „Наука и изкуство“, с. 642.

(Ikonomicheska entsiklopedia, 2005. Sofia, izdatelstvo „Nauka i izkustvo“, s. 642)

Концептуална рамка за финансово отчитане, 2010. с. 4.57.

(Kontseptualna ramka za finansovo otchitane, 2010, s. 4.57)

<https://audit-bg.com/wp-content/uploads/dokumenti/framework.pdf> [accessed July 2018].

Международни счетоводни стандарти, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията, Международен счетоводен стандарт 1 „Представяне на финансов отчети“.

(Mezhdunarodni schetovodni standarti, Reglament (EO) № 1126/2008 na Komisiyata, Mezhdunaroden schetovoden standart 1 „Predstavvane na finansovi otcheti“)

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=CELEX:02008R1126-20180101> [accessed July 2018]. <http://talkoven.onlinerechnik.com> [accessed July 2018].