



**ПРОФЕСОР ДИМИТЪР ДОБРЕВ –
ОСНОВОПОЛОЖНИК, МЕТОДОЛОГ И ВДЪХНОВИТЕЛ
НА СЧЕТОВОДНОТО ЗНАНИЕ**

Проф. д-р Трифон Б. Трифонов¹

Резюме

В статията се разглежда богатото творчество на бележития български счетовед проф. Димитър Добрев в светлината на икономическите епохи, през които е живял и творил. Изследват се неговите научни успехи в различните области на националното счетоводно знание. Привеждат се многобройните му научни резултати в сферата на систематичното счетоводство, балансоведението, индустриалното счетоводство, контрола и ревизията. Изтъква се неговото подробно характеризирание на посочените счетоводни области на фона на европейската счетоводна наука, както и критичното му отношение към степента на развитие на ранната българска счетоводна наука. Без да се определя като диалектик, авторът прилага историко-логическия и систематическия подход в процеса на неговите широки изследвания. Неговото широко и задълбочено икономическо и в частност финансово-счетоводно знание са му позволили да направи вярната прогноза, че прогресивни идеи са осигурявали известен напредък, но са оставали безплодни във времето, ако не са били съпроводжани от рационална и конструктивна икономическа мисъл. На тази основа за своите теоретични постижения и практически приноси основателно проф. Д. Добрев е квалифициран като патриарх на българското счетоводство.

Summary

Considered in the paper is the rich scientific work of the well-known Bulgarian accountant Prof. Dimitar Dobrev in the light of the economic ages during which he lived and worked. Researched are his scientific successes into different national accounting's areas. Portrayed are his numerous scientific results into the field of systematic accounting, balance sheet analysis, industrial accounting, financial control and revision. Outlined is his detailed characterization of the mentioned accounting

¹ Проф. д-р Тр. Трифонов е завършил ВИИ „К. Маркс“ през 1971 г., специалност „Счетоводна отчетност“. Водил е семинарни занятия по различните счетоводни дисциплини в УНСС. Бил е на специализации и на преподавателска работа в чужбина. Изследванията са му в областта на теорията на счетоводството, финансовото счетоводство и калкулационното дело. Разработва тези дисциплини историко-логически под влияние на еволюционно формираните школи за стойността. Има редица публикации в счетоводни списания и научни конференции. През 1997 г. учебникът му „Теория на счетоводството“ е награден с националната награда по икономика. Обосновал е правото на съществуване на дисциплината „Управленско счетоводство“ с разработвана методология в светлината на руската Теория за оптимално планиране и управление и американската Теория за капиталовата структура. Публикувал е първата българска статия в авторитетно американско счетоводно списание. Владее руски, френски и английски език.

areas in the light of the European accounting science, as well his critical relation to the earlier Bulgarian accountancy's degree of development. Without promoting him as dialectic the author applies history-logical and systematic approaches in his large researches. His enormous and profound economic and in privacy financial-accounting knowledge permitted him to make the tough forecast that the progressive ideas could ensure some prosperity but they remained useless into the time if they had not been accompanied by a rational and constructive economic thought. On this basis for his theoretic achievements and practical contributions Prof. D. Dobrev unconditionally is qualified as a patriarch of Bulgarian accountancy.

Въведение

Традиционният класически аргумент на лауреатите на Нобелова награда за икономика, тяхното признание към поколенията предшествващи ги учени е, че са постигнали високи научни резултати благодарение на факта, че са стояли на раменете на гиганти. Всъщност това е следствие на откоleshния принцип в областта на научното творчество за „приемственост и обновление”, стремеж на всяка научна генерация да има свой съществен принос в общочовешкото знание.

Въпросът е казаното отнася ли се за делото на основоположника на родната счетоводна мисъл – проф. Димитър Добрев, основателно квалифициран като патриарх на съответната базисна икономическа дисциплина, стъпвайки на постиженията на който през десетилетията неговите следовници биха сътворили съвременната българска счетоводна наука?

Не подлежи на съмнение, че творчеството на видния български счетовед е в тясно съзвучие с икономическите постижения на социалната епоха, през която е творил, тяхно естествено продължение и конкретизация на корпоративно ниво. При това неговият научен принос определено се отнася за всички обособени области на счетоводното знание, а има и общоикономически характер.

Еволюцията на творческото развитие на проф. Добрев е лесно разпознаваема на основата на неговите многобройни публикации в продължение на повече от половин век. В това отношение, без претенции за изчерпателност, се разграничават следните негови творчески периоди със съответни публикации:

I. Период: 1910 – 1925 г.: Период на началното разработване на теорията на счетоводството, на систематичното счетоводство и балансоведението

1. Добрев, Д. *Систематичен курс по счетоводство*, Издание на фонда за подпомагане на студентите в София, 1920 г.

2. Добрев, Д. *Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на Закона за търговските книги*, С., 1922 г.

3. Добрев, Д. *Счетоводството на кредитните кооперации*, С., 1925 г.

II. Период: 1925 – 1940 г.: Разработване на контролно-ревизионното дело и индустриалното счетоводство

4. Добрев, Д. *Индустриално счетоводство*, С., 1924 г.

5. Добрев, Д. *Ревизия на търговските баланси*, С., 1925 г.

6. Добрев, Д. *Ръководство за контрола, ревизии и експертизи на стопанските предприятия (Счетоводни, материални, стопанско-организационни, данъчно-фискални, съдебни и други проверки и експертизи)*, С., 1933 г.

7. Добрев, Д. *Индустриално счетоводство*, С., 1935 г.

III. Период: 1941 – 1955 г. Общикономическо и структурно изследване на стопанската единица с приемственост и обновяване на икономическите, счетоводни и контролно-ревизионни възгледи при общественото стопанство.

8. Добрев, Д. *Учение за отделното стопанство*, С., Печатница „Х. Г. Данов”, 1941 г.

9. Добрев, Д. *Структурни проблеми на технизираното стопанство*, студия в Годишник на трудовете на ДВУФАН – София, т. IV, С., Печатница „Българска наука”, год. 1944/1945.

10. Добрев, Д. *Теория и анализ на балансите*, ДВУФАН, С., 1945 г.

11. Добрев, Д. *Икономика на предприятието*, С., 1949 г.

12. Добрев, Д. *Контрол и ревизия на предприятието*, С., 1949 г.

13. Добрев, Д. *Записки по анализ на стопанската дейност*, С., 1954 г.

14. Добрев, Д. *„За ролята на данъка върху оборота при изчисляване на финансовите показатели”*, Трудове на ДВУФАН, С., 1954 г.

Характеризирането на икономическите страни на творчеството на бележития български икономист и счетовед първоначално се разглежда от позициите на неговата обусловеност с утвърдената общометодологична дисциплина – теория на икономиката, респ. през призмата на пронизващите я икономически школи за стойността.

1. Научното творчество на проф. Д. Добрев в светлината на школите за стойността

1.1. Под влияние на класическата политическа икономия

Счетоводното изследване до преломната 1944 г. у нас е възприемало постановките на класическата политическа икономия и на продължаващата я неокласическа теория, в която се отбелязва, че *свободният пазар е чудесен слуга, но капризен разрушителен господар*. Класическата политикономия на А. Смит,

Д. Рикардо и други, със завършек марксовото учение от 1867 г., когато за първи път е публикуван *Das Kapital* на немски в Германия, фактически тази политикономия е била посветена на макроикономиката. Докато неокласическата теория с начало 1870 г. същностно е била посветена на микроикономиката. Едно от значенията на класическата политикономия за счетоводното знание е в диалектичното свързване на нейните базисни категории за потребителна и разменна стойност с основните счетоводни понятия за активи и пасиви. Така класическата политикономия в по-голяма степен предпоставя разбирането на логиката на систематичното, т.е. общото или в наши дни финансовото счетоводство. Неокласическата, субективната теория за стойността, особено в нейния англосаксонски вариант като *неокласически анализ*, е с базисно значение за разработването на теорията на счетоводната калкулация, респ. в наши дни вътрешнофирменото или управленското счетоводство. Тъй като математическият апарат на неокласицизма (маржинализма), свързан с оптимизацията, е сравнително сложен и отрицание на елементарната аритметика, в марксизма той беше напълно игнориран при условията на централизираното (командното) стопанско управление.

Конкретното начално ориентиране на младия счетовед Д. Добрев към идеите и методите на класическата политикономия е в съответствие с нейното паралелно разработване в трудовете на нашите ранни политикономи С. Демостенов, Д. Мишайков и други. По идеите си за ценност и отчасти полезност българските неокласически икономисти са отреждали важната роля на паричната метрификация на стопанската активност и организираната чрез нея цялостна счетоводна система.

През 30-те години на XX век у нас е публикуван труд за философията на счетоводното изследване от Жан Бурнизен, запознаващ счетоводната ни общност с прилагането на идеите и методите на обективната, т.е. трудовата, стойностна парадигма. Авторът е писал за необходимостта да се разработи общото (т.е. финансовото) счетоводство на основата на задълбоченото познаване на ценността, като посочва: „*Но проблемът за ценността е един от ония колоси, с които не можем, така лесно да се преборим...*”². Френският автор посочва като проблем при „преборването с колоса”, т.е. ценността, липсата на теоретико-познавателно единство между методологиите на политикономията и счетоводството, което обаче ще се окаже и проблем в наши дни. Той критикува тогавашната отчетност на предприятията, че фактически е „*Вавилонско стълпотворение*”³. Това е пресилено казано, защото до 30-те години на XX век все пак е имало определения за посочените базисни счетоводни категории.⁴ От дистанцията на времето обаче при изследването на философско-икономическата правда за счетоводството не е важна толкова историческата истина между

² Бурнизен, Ж. *Философия на счетоводството*, Счетоводна библиотека, 1934 г., с. 9.

³ Пак там (по-конкретно пише: „*Понятията ценност, коствена стойност, печалби се употребяват постоянно, но никоя дефиниция не е дефинирала никога техния смисъл*”).

⁴ Цит. съч., с. 17 (но не е била първостепенна задачата за интегрирането на идеите на класическата икономия в счетоводната теория, в това число категориите за потребителни и разменни стойности. Така докато „*разменната ценност се е експлоатирила доста, някои писатели са изнамерили потребителната ценност, която е породила абстрактни теории*”).

категориите за ценност и стойност, колкото игнорирането, първо, на новаторския математически апарат на маржинализма (т.е. субективния неокласически анализ) в европейското счетоводство; второ, на последващия го неокласически синтез в англосаксонското счетоводство от 40-те години на XX век. А това е поредното важно доказателство за острата нужда от диалектическо единство на качествено и количествено изследване на стойността, респ. ценността.⁵ От значение в случая е разграничаването между теорията на калкулирането и тази на систематичното счетоводство (отчетността), което у нас е било главно под влиянието на довоенната германска счетоводна школа. По отношение на класическото характеризирание на дейността на капиталистическото предприятие политикономистът С. Демостенов пише, че неговият ограничен преглед на формите и видовете на отделното капиталистическо предприятие не трябва да се разбира като „*учение за отделното стопанство*”, защото на него е посветен специален труд на проф. Д. Добрев от 1941 г. Бележитият труд на видния ни счетовед „*Учение за отделното стопанство*” определено надхвърля рамките на специализираната счетоводна тематика и представлява цялостно изследване на същността, структурата и функциите на отделното предприятие. В него авторът утвърждава тезата на В. Зомбарт и други германски последователи за ролята на паричния измерител за определянето на капиталистическата плановост и рационалност. Метриката на операциите чрез съответния измерител е било условието стопанските явления да губят качествено разнородните си особености и се преобразуват в еднородни количества – възобновена теза от Коста Пергелов през 60-те години на миналия век, но без да цитира своя бележит учител. Проф. Добрев характеризира в светлината на дефинирания в германската счетоводна школа т.нар. „*капиталистически дух*” разбирането за рационалността на капиталистическото производство в смисъл, че се проявява в „*калкулацията, в преобразуването на качествената природа на процесите в „чисти количества*”. В труда на проф. Добрев за отделното стопанство се изтъква: „*Необходимо е всеки отделен стопански акт да получи парично изражение... стопанските явления губят своя качествен характер и се превръщат в чисти количества.*”⁶ Никъде не се споменава за изказваната абстрактна възможност за отчитане чрез работното време, както имаше в някои ранни трудове при командната икономика.

Впечатлява, че през 40-те години на миналия век между родните счетоводи и политикономистите е имало взаимно обогатяваща размяна на научни виждания. Счетоведите ни повече или по-малко широко са доразработвали идеите на предвоенните ни класически икономисти, а те от своя страна са

⁵ Демостенов, С. Цит. съч., с. 300. (По ясните си представи за полезност и ценност българските последователи на класически икономикс са обърнали внимание на паричното метрифициране като важно изискване на формирането на счетоводния процес. Водещият за времето си политикономист С. Демостенов изтъква, че парите са били „*индикатор на цените и оръдие за стопанското пресмятане, които позволяват на стопанисващите субекти да извършват своя придобив в най-рационална форма, прибягвайки към стопанската калкулация и счетоводството.*”)

⁶ Добрев, Д. *Учение за отделното стопанство*, С., Печатница „Х. Г. Данов”, 1941 г., с. 302.

отдавали заслуженото на тогавашните ни счетоводни автори, които са прилагали все още категориите и методите на обективното стойностно учение.⁷

Специално проф. Добрев е имал определени познания за английския неокласическия анализ с водещ учен А. Маршал от края на XIX век, отразен в трудовете на неговите европейски представители⁸, които са задълбочено проучвани и широко цитирани в неговото учение за отделното стопанство. Без да се квалифицира като диалектик, авторът в историко-систематически план разглежда обособеното предприятие като „*едно различно съчетание на елементи*”. Но в наличните диференциации при комбинирането на различните производствени фактори той изтъква в труда си „*Учение за отделното стопанство*”, че „вечният” според него критерий за значението на ценността, е, както следва: „*неизменно определящ критерий въ състава на тия иначе променливи елементи си е останал, и ще си остане и за въ бъдеще... идеята за ценността и ценностното образуване.*”⁹ Въпреки тези правдиви слова ще бъде пресилено да се каже, че видният български счетовед е последователен привърженик на неокласическата (субективната) концепция и напълно се е дистанцирал от постановките на предходната обективна (трудова) теория за стойността. Проф. Д. Добрев широко ползва базисните категории на класическата политикономия за потребителни и разменни стойности и в по-малка степен тези на англосаксонския неокласически анализ. Това трябва да се дължи на отличното му познаване на същността и приносите на германската икономическа школа, в която, за разлика от англосаксонските и австрийските субективисти, не се откроява особена привързаност към математическия апарат на неокласическата теория. Проф. Добрев обобщава, че представата за стойността на едно благо, т.е. актив, поначало е резултат от „*оценъчно съждение, което се формира в нашето съзнание*”. Конкретна форма на съждението е оскъдицата на благата и превъзможването на различни веществени и финансови „съпротиви” (по неговите думи) за удовлетворяване потребностите на предприятието. Стойностното образуване се обуславя от интензивността на съответното превъзможване. Авторът откроява три оценъчни съждения вследствие на съпоставянето на жертвите (т.е. разходите) и ползите: *ползите > жертвите; ползите < жертвите; ползите = жертвите*. В границите на тези оценъчни съждения според проф. Добрев се реализира „*стопанският принцип за възможно осъществимите максимални ползи (приходи) при възможно максимални усилия и жертви (разходи).*” За правилното стопанисване, т.е. формиране на ценности, трябва ефективно планиране и организация. Предприятието, т.е. стопанството, е животът, а организацията е тялото, чрез което пулсира стопанският живот. Човекът одухотворява съвкупната плано-

⁷ Това най-вече се отнася за бележития труд на Д.Добрев „Учение за отделното стопанство”. По отношение на неокласическото характеризирание на капиталистическото предприятие той пише, че прегледът на формите и видовете на отделното стопанство не трябва да се разбира като „учение за отделното стопанство”, защото на него е посветен специален труд на проф. Д.Добрев от 1941 г.

⁸ Изтъква се, че за съответните представители „*свободният пазар е чудесен слуга, но и капризен разрушителен господар. Те искат да го върнат към положение на слуга.. и принципите на трудовата теория за стойността променени, за да не се превърне обществото в пустиня.*” (Пипев, И., *Неокласически икономикс, УИ* „Стопанство”, 1997 г.)

⁹ Добрев, Д., Цит.съч., с. 10.

стопанска активност чрез „*мисловен комбинативен процес на изборност и пресметливост*”. В това отношение от значение за него е качеството на предприемчивостта, която включва наблюдателност, предвидливост, отчетност и контрол. Но проф. Добрев изброява и посочените условия от родния автор Д. Мишайков като комбинативна разумност, пазарна приспособимост и информираност.¹⁰ Ефектът от това е ориентирането към духа на рационалността и елиминирането на рутинните действия в стопанисването. Проф. Добрев възприема формулирани в германската икономическа наука функции на стопанството – пазарна, финансова и организационна, но като изтъкнат счетовод ги разширява, а именно: „*Към горните три функции (...) следва да се прибави и (...) отчетността и контролността. Вложените в предприятието средства въ своя съвокупен, паричен израз съставляват капитала на предприятието.*”¹¹

Във връзка с акцентиранието върху финансовия контрол, като четвърта функция на стопанисването, проф. Добрев обосновава важното за практическата метрика на стойността „*учение за оценките*”. Той приема, че стойността се формира от оценките на използваните блага и труд. Конкретната стойностна оценка ще зависи най-напред от потребителските свойства на благата за удовлетворяване на определени нужди. Отделното стопанство в пазарната конюнктура „*се явява вече като една пулсираща чрез пазарна функция на приемател и отправител на стопански разменни стойности (...) Отъ субективната оценка (...) произлиза една нова пазарна стойност, като резултат на едно отношение на търсене и предлагане.*”¹² Видно е, че, изтъквайки като показател за обединяването на факторите на стопанисването тезата за ценността и ценностното образуване, изтъкнатият български счетовод не се абстрахира от категориите на трудовата теория за стойността – характерно обстоятелство за ранните ни политикономисти като Д. Мишайков, С. Демостенов и други. На базата на съществуващите трудове на проф. Добрев обаче е трудно да се посочи на какво се дължи паралелното използване на категориите основно на класическата (трудова-стойностна) политикономия и рядко на неокласическия икономикс. В тази насока би трябвало да се вземе под внимание тезата за наричаните от него „*абстрактни понятия за стойностите.*” За автора пресмятането на костуемите стойности, т.е. себестойността на благата, е фактически образуване на техните оценки за бъдещата размяна. В публикациите си той идентифицира благата с имуществените части, респ. активите, като елемент на имуществения, т.е. финансовия, отчет. В отличие от абстрактните стойности на политическата икономия счетоводните оценки са винаги конкретни. Това се изтъква от проф. Добрев, който отбелязва, че костуемите стойности като „*числени величини нямат нищо общо съ т.нар. абстрактни понятия за стойностите (...) калкулативно пресметнати, определени разходи и цени.*”¹³ Може да се приеме, че е силно казано за финансовите измерители да нямат нищо общо с абстрактната стойност, тъй като въпросът е за свързани икономически понятия, но с относителна

¹⁰ Мишайков, Д. *Основни начала на политическата икономия*, С., 1934 г., с. 72.

¹¹ Добрев, Д. Цит. съч., с. 70.

¹² Пак там, с. 135.

¹³ Пак там, с. 137.

самостоятелност при тяхното целево дефиниране и използване. Последващото развитие на теорията за счетоводната калкулация и разграничаването ѝ от абстрактните стойности на политикономията оставя впечатление, че проф. Добрев едва ли не се е ръководил от съществуващата ирония на съвременните икономисти към *маржиналната полезност* като базисна категория на субективната икономическа теория. В нея е от значение прилагателното *маржинални* приходи и разходи, а не, както е правилно, *съществителното – полезността* като субстанция на стойността (т.е. ценността). Морфологично съществителното – полезността, би следвало да бъде водещо спрямо прилагателното – маржиналната квалификация. Но идеята за полезността като предпоставка на ценността дълго време е владеела умовете на икономистите от XIX век, което се отбелязва и от създателя на неокласическия синтез П. Самуелсън, а именно, че излишно „*буквално стотици статии от ерудити бяха написани по темата за полезността.*”¹⁴

1.2. Влияние на източноевропейския пределен анализ

Констатацията в публикациите на наши счетоведи от 30-те и 40-те години на миналия век е, че много от разработеното от тях под въздействието на западноевропейския неокласицизъм, по-конкретно за „*онова, което един ден ще се нарече функционален анализ на разходите*”, реално изпреварва с десетилетия съдържанието на счетоводното изследване при командната икономика. От продължителното изучаване на трудовете им за съвременния счетовед остава само да бъде сюрпризиран от дълбочината на техните знания за по-голямата част от въпросите на актуалния счетоводен анализ и синтез. Бяхме приели, че под влияние на бившата съветска *Теория за оптималното планиране и управление* (ТОПУ) от средата на 70-те години на миналия век едва ли не първи сме обосנוвали приложението на „съветския” пределен анализ в родната счетоводна наука.¹⁵ Оказа се, че на основата на възприемането на постиженията на *икономическите методи и моделиране* (ИММ) от страна на бившите съветски макроикономисти просто сме преоткрили функционалния анализ на ниво на предприятие. Неговите основни приложения под влияние специално на германската счетоводна школа (*Kostenrechnung*) са били много добре известни на плеадата български счетоведи от периода 1940 – 1945 г. Изводът е, че след 1944 г. за около половин век предвоенното ни счетоводно знание, като предпоставящо интеграцията в него на икономическата оптимизация от XX век, е било ако не напълно изоставено, игнорирано, заличено, то поне изцяло премълчавано. Този силно негативен процес за счетоводната ни наука е бил осъществен точно когато в нея до 1944 г. са били интегрирани научните постижения на европейското адекватно знание и ефектът от това е бил замразяване с няколко десетилетия на нейната прогресивна еволюция. Прибързаният стремеж насилствено да се наложи идеологизирания бивш съветски „бухгалтерсий учет и анализ” с теоретична основа – математически

¹⁴ Samuelson, P. *Les Fondments de l'analyse economique*, Gauthier-Villars ed., Paris, 1965, p. 363.

¹⁵ Трифонов, Т. *Приложение на пределния метод в счетоводното изследване на разходите и себестойността*, сп. Счетоводство и контрол, бр. 3, 1983 г.

изостаналата марксистка теория за разходите и себестойността от XIX век, реално през първото десетилетие на централизираното управление (1944 – 1955 г.) е обусловил извършването на *първото* качествено дистанциране от проевропейската ни счетоводната наука и нейната приложна методология на микроикономическо ниво. Тогава са били раздробени, респ. откъснати, присъщи раздели на счетоводната наука, като вместо счетоводното бюджетиране в отделна катедра се разработва стопанско планиране; обособява се стопанският анализ от аналитичното оповестяване на данните от финансовите отчети. Социалистическата отчетност не включваше краткосрочното бюджетиране и анализа, което намаляваше ролята ѝ на икономико-аналитична творба.

На основата на богатата си икономическа ерудиция и предчувствателни трудните времена за развитието на счетоводната теория и практика у нас през 50-те години на миналия век, в публикациите си проф. Добрев максимално разбираемо интерпретира и въпроса за *„структурна и функционална обусловеност на разходите“*, която се обвързва с *„продуктивния“*, т.е. производствения, капацитет. *„Капиталовата интензивност“* на предприятието предполага неговите дългосрочни и краткосрочни активи, които в своето единство формират капацитета. Съответната интензивност е свързана с производствения капацитет чрез *„пределната граница“* по използването на капацитета. Тя лежи в основата на определянето на най-малките разходи за единица продукция по изведения в икономикса съответен критерий. Според проф. Добрев долната граница (пределът), до която достигат разходите, е оптималната, респ. пределната граница на използване на продуктивния капацитет, което е и условие за оптималния обем произведени блага. В труда си *„Учение за отделното стопанство“* авторът пише: *„Тази капиталова интензивност ще бъде и определящият капацитет... Хармонична връзка и взаимност между капиталовата интензивност и възможните пределни величини на използване на производствения капацитет ще обусловят (...) възможното най-ниско ниво на производствените разходи.“*¹⁶ Показателно е, че предвоенните ни счетоводи, за разлика от редица съвременни икономисти, се дистанцират от употребата на категорията *„маржинален“*, а си служат с изходното славянско понятие *„пределен“*, което съответства на познанията на съвременните български счетоводи. Освен това, подобно на видния британски неокласик А. Маршал, те не надценяват приложението на сложния математически апарат за утвърждаване на *„хармоничната връзка и зависимост“*, т.е. връзката между най-ниските разходи и максималния обем, като критерий за реализацията на оптималния *„продуктивен капацитет“*. При командната икономика математическото подобие между методите на западноевропейския маржинализъм от XIX век и руския пределен анализ от XX век попречи на успешната употреба на втория за счетоводното развитие в прогресивни направления. Въпросът е за ефективното счетоводно моделиране на базата на идеите и методите на математическата ни икономия от 70-те години за количествените зависимости в процеса на изразходването на живия и овеществения труд, за установяването на приложния счетоводен израз на

¹⁶ Добрев, Д. Цит. съч., с. 207.

определяните от проф. К. Миркович „*скоростни характеристики на трудовия процес*”. В това отношение щеше да се разбере аналогията в англосаксонските и източноевропейските счетоводни схеми за измерването на финансовия резултат, породена от ИММ на счетоводните зависимости. Например, че сходството между пределните и маржинални разходи е просто следствие на диференциалното смятане за изчисляване оптимума на разходите. При това категорията „маржинален” е била използвана от бившите съветски икономисти под различни наименования, като „обективно обусловените оценки” на Л. В. Канторович, „диференциалните разходи” на В. В. Новожилов и други. Акад. Леонид В. Канторович дефинира, както следва: „*Скоростта на изменение на екстремалното значение на целевата функция в зависимост от размера на ресурса (...) носи наименование маржинална (пределна) оценка.*”¹⁷ К. Миркович допълнително изяснява „скоростта на изменение” на екстремума на целевата функция. Визията му е, че създаването на стойност в процеса на труда се извършва с определена скорост във времето. Нейни измерители са категориите за производителност и интензивност на труда. Тяхното единство е израз на стойностното създаване, така както потребителната и разменната стойност в единство изразяват природата на стойността на продуктите.¹⁸

Математическото подобие между „буржоазните” маржинални и „съветските” пределни оценки на ценността (стойността) като измерители на „скоростта на изменение” при избран критерий за ефективност в условията на икономическата оптимизация можеше да получи сериозно научно обяснение. В разширен мащаб съществуваше опцията счетоводната наука от 60-те години, обяснявана чрез абстракциите на марксистката теория, да бъде продължена през 80-те години чрез маржиналната (пределната) парадигма. Още повече че в докладите на международна научна конференция „*Счетоводството като информационна система*” от 1972 г. в гр. Свищов счетоводи от Полша, Унгария, бившата ГДР и други беше отразено индиректно влиянието на неокласическите формулировки върху динамиката на счетоводните масиви от данни (респ. финансови отчети) по израза на доц. Е. Бонева. Но като цяло на тази важна конференция не пролича познаване от страна на масата „социалистически”

¹⁷ Канторович, Л., А. Горстко. *Оптимальные решения в экономике*, Наука, М., 1972 г., с. 105.

¹⁸ К. Миркович пише: „*Конкретният и абстрактният труд са само страни на (...) трудовия процес. Тяхното самостоятелно моделиране все още не е достатъчно, за да се обхванат структурата и количествените зависимости на труда... Тази задача може да се реши, ако се обхване и единството на неговите скоростни характеристики. Така както потребителната стойност и стойността в своето единство представляват стоката, така и производителността на конкретния труд и интензивността на труда в своето единство представляват скоростта, при която трудът създава стойността.*” (Миркович, К., *Математически методи и модели в политическата икономия*, ВИИ „К. Маркс”, С., 1989 г., с. 177.) (ИММ на трудовия процес изисква обхващане както на неговите базисни компоненти (абстрактен и конкретен труд), така и на скоростните му характеристики. Тези макроикономически въпроси бяха в непосредствена връзка с усъвършенстването на счетоводната теория при командната икономика, дотогава разработвана от позициите на единствено „правомерната” теория за стойността на К. Маркс. Още през 60-те години на миналия век наши счетоводи писаха, че конкретният труд – създател на потребителните стойности – се въплъщава в активите, докато абстрактният труд – създател на разменната стойност – се въплъщава в пасивите. Определенията осигуряваха опцията в отчетността да се интегрира моделирането на активите и пасивите, измерители на конкретния и абстрактния труд, както и на тяхното единство в динамика, което означава на цялостния кръгооборот на стойността с количествена метрификация на неговите стойностни характеристики.)

счетоведи на създадената от бившите съветски макроикономисти и вече световно призната ТОПУ, както и нейното значение за качествен прогрес на източноевропейското счетоводно знание.¹⁹

Сложното неокласическо разработване на счетоводната материя беше опростенчески заместено от елементарната конюнктурна системотехника – много лесна за разбиране, но слабо ефективна в сравнение с трудното икономическо интерпретиране на счетоводния процес. В този план интуитивно е схващан критерият на проф. Добрев отпреди половин век за оптимално използване на „продуктивния“ капацитет, а именно, че граничният предел на възможното най-ниско равнище на производствените разходи конкретизира оптималната граница на този (производствен) капацитет. През 40-те години на миналия век авторът е характеризирал предпоставките за ИММ на счетоводната дейност, което обаче не може да се осъществи в продължение на половин век „социалистическа“ отчетност по чисто субективно-преподавателски причини.²⁰

През 70-те години К. Миркович конкретно доказа, че изследванията на акад. Л. Канторович, един от създателите на ТОПУ, и преди всичко на обосноваването от него оптимални оценки на стойността (в счетоводството – пределните разходи) на употребените ресурси, погрешно бяха квалифицирани от някои политикономисти като отклонение от Марксовата теория за стойността. Реализацията на концепциите и методите на бившата съветска ТОПУ в методологията на счетоводната калкулация намери израз в разработването на метода на т.нар. *съкратена себестойност* (оприличавана само с променливите разходи), на приложението на руския пределен анализ в отчетността, на логическото прерастване на теорията на калкулирането в методите за оптимизирането на резултатите, на свързването на двойствените (оптималните, пределните) стойностни оценки в ТОПУ с вековното двойствено изследване и отразяване на стойността по отчетните сметки, на схващането на модерния икономикс като теоретична база на оптимизирането на себестойността и финансовия резултат. В статия за оптимизация на себестойността в сп. *Икономическа мисъл* от 1982 г. главно поради непознаването на научното дело на забравените предвоенни български счетоведи като проф. Добрев, елементарно демонстрирахме колко назад във времето фактически сме преоткрили отдавна формулирани научни истини от тях.²¹

За съжаление, това изобщо не се осъществи поради академичния консерватизъм при развития социализъм и който без елементарно познаване на становищата на видни учени като Л. Канторович, К. Миркович и други

¹⁹ Съответното непознаване дори от видния украински учен проф. Н. Г. Чумаченко обуслови преувеличеното значение на тезата на полския счетовед Казимеж Сова, че източноевропейското счетоводство се развивало преимуществено като отчетно-регистрационна, а не като аналитична дисциплина. Тезата беше толкова често цитирана, че според проф. Г. Ваклиев полският счетовед е едва ли не бил обявен за класик на науката.

²⁰ Още повече че у нас особено впечатляващи по проблемите на икономическата оптимизация на активите са били трудовете на проф. К. Миркович в сферата на математическата икономия, които я интерпретират и като количествена метрика на ценността.

²¹ Трифонов, Т. Методологични проблеми на себестойността в условията на оптималното управление на микроикономиката, сп. *Икономическа мисъл*, № 8, 1982 г.

квалифицира, че се изповядат немарксистки академични възгледи.²² Във връзка с посочените методологични проблеми, като взехме под внимание тогавашните идеологически предразсъдъци към стопанските въпроси, конкретно посочихме, че конфликтната за 70-те години съкратена себестойност се дължи на „необходимостта от определяне на оптималните параметри на себестойността, а не само на нейните пълни и средни величини (...) съществува обаче отрицателно становище, като се смята, че тя (съкратената себестойност – б.а.) е отрицание на традиционните икономически категории и закономерности, обосновани в марксистко-ленинската политическа икономия.”²³ Пропуснахме обаче да прецизираме, по справедливите думи на акад. Л. В. Канторович, че макар традиционно прилаганият метод на калкулирането по пълната себестойност при социализма да не е предполагал широко интегрирането на методите за оптимизацията на управленските решения, той все пак е бил немалко рационален при условията на действащото тогава централизирано ценообразуване.²⁴ Като се има предвид европейската научна ерудиция на проф. Добрев, със сигурност може да се твърди, че при едни демократични следвоенни стопански условия у нас той е щял да интегрира постиженията на бившата съветска ТОПУ в счетоводното изследване на динамиката на стойността под формата на разходи, себестойност и приходи. Това още повече се отнася за творчеството на неговия ученик Ал. Георгиев, отразено в неговия висококачествен труд за калкулацията на индустриалното производство от 1941 г.²⁵ На основата на европейските си икономически и счетоводни знания бъдещият професор към счетоводната катедра във ВИИ „Карл Маркс” пълно и задълбочено е обосновал базисните методи за калкулация, анализ и оптимизация в счетоводната област.

2. Систематичното счетоводство в творчеството на проф. Добрев

В началото на разработването и популяризирането на счетоводното знание проф. Добрев поставя систематичното счетоводство, което е разбираемо от гледна точка на значението на тази научна дисциплина за последващия какулативен, бюджетно-аналитичен и финансово-контролен процес. В това отношение се откроява трудът му: *Систематичен курс по счетоводство* от 1920 г., многократно преиздаван, последното шесто издание от 1945 г. Трудът обхваща две основни части: първата – теоретична с представяне на техниката (по днешному методологията) на счетоводството; втората – конкретното прилагане на систематичното счетоводство във видовете предприятия – от еднолично до акционерно. Прилага историко-логически подход, като характеризира

²² Канторович, Л. В. Применение математики в экономических исследованиях, М., 1965 г., с. 8. (По този важен въпрос нобеловият лауреат акад. Л. В. Канторович предвидливо писа в средата на 60-те години, че „намирането на оптималния план, на значенията на свързаните с него икономически категории тясно се преплита с теорията – изясняването на природата на икономическите показатели (...) и въвеждането на нови, с моделирането на различните страни на икономическия процес.”).

²³ Пак там.

²⁴ Канторович, Л. В., А. В. Горстко, Цит.съч., с. 192. (Авторът пише, че „макар действащата икономика да е още неоптимална, тя все пак в известна степен е рационална.”).

²⁵ Георгиев, А. Калкулация на индустриалното производство, 1941 г.

синтезирано видовете теории за счетоводството, в т.ч. иконометричната. С последната авторът загатва за интереса си към прохода по негово време финансов икономикс.

Като изявен методолог на националната счетоводна наука с разностранни интереси проф. Добрев критично сочи, че счетоводната литература от началото на XX век не е съдържала достатъчно теория. Той я преценява като елементарно описателна и практически ориентирана. *„По-големата част от счетоводната литература има характер на учебни ръководства за училищата или на помагала за практики; тя е описателна и съдържа теория само на места, където се прави опит да се дадат помощни указания на четеща за неговата по-късна практическа работа.”*²⁶ Вярна е критиката към описателния характер на счетоводната литература и че теорията не се разглежда като *„интелектуално дестилиран концентрат от счетоводната практика”*. За целта той насочва вниманието си към теоретичното интерпретиране на предмета и метода на счетоводството. През началния период 1920 – 1940 г. от научното развитие на проф. Добрев в специализирани трудове има опити за определенията на счетоводния предмет и метод. Специално за теорията на научната дисциплина в конституивно качество се възприема определението на проф. Добрев от 20-те години на миналия век: *„Когато говорим за теории, ние не разбираме онова, което смисъла на самата дума изразява. Теориите на счетоводството се заключават въ самите обяснения и обоснования на самия счетоводен принцип.”*²⁷ В случая се има предвид теоретико-икономическото изясняване на характерния, специфично неповторимия принцип, респ. метод на счетоводството – този на двойственото отразяване операциите по сметките, т.е. на дуалността, с осветляване от позициите на философията и теорията на икономиката. По този принцип според автора се разкриват системността и хармонията на счетоводното отразяване със засилване на неговия икономико-познавателен авторитет. Този подход към развитието на счетоводното знание проф. Добрев същностно представя и в предговора към труда си *Счетоводството на кредитните кооперации* от 1925 г. Авторът подчертава основното условие, че *„за да има порядък в делата на всеко предприятие, необходимо е въвеждането и воденето на добре уредено счетоводство”*. И той достатъчно пълно за времето си – 20-те години на миналия век представя систематичния курс по дисциплината. На първо място в нейната теоретична част разглежда целта и задачите на счетоводството, но не самоцелно, а на фона на характеризирания от него функции на предприятието. Разглежда неговите активи и пасиви като счетоводния израз на имуществото в неговото непрекъснато раздробление и съединение и на вложените капитали. *„Последните намират своето употребление в пласирането им в разни имуществени форми (...) под едно непрекъснато обръщение, в резултат на което се явяват нови съотношения в състава на имуществото (...) в самата големина на вложения капитал.”*²⁸ Авторът логически свързва базисните категории за инвентара и баланса. Инвентарът е подробното хронологично описание и оценяване на имуществото и

²⁶ Добрев, Д., *Систематичен курс по счетоводство*, С., 1928 г., с. 294.

²⁷ Добрев, Д., *Учение за отделното стопанство*, С., 1941 г., с. 297.

²⁸ Добрев, Д., *Систематичен курс по счетоводство*, С., 6-то изд., 1945 г., с. 5.

дълговете за установяване на собствения капитал. Балансът е синтезът (резюмето) на инвентара, чрез двустранното съпоставяне на имуществото и дълговете.

За да бъде убедителен в своите научни квалификации от началото на 30-те години на миналия век, проф. Добрев със завидни знания за развитието на дисциплината в развитите страни отпочва и изяснява подробно счетоводно-ревизионното дело в страни като Англия, САЩ, Франция, Германия, Русия и почти всички останали по-малки държави в Европа. Показателно е казаното за организацията на финансово-счетоводните ревизии: *„Ревизионното дело във Великобритания датира от 13-то столетие. То е достигнало до едно съвършенство в своето развитие... Под „Accountancy” се разбира целокупната сметководна област като наука и професия, докато подъ названието „Bookkeeping” се разбира само книговодството въ по тесната му смисъл. Един „Accountant” представлява отговорния шефъ на сметководството, а един „Bookkeeper” е само книговодител.”*²⁹ Разграничават се ясно ролите на отчетника (книговодителя) и на счетоводителя, съответно мястото и значението на началната отчетност и счетоводно-познавателния процес.

В рамките на разглеждания първи период от творческото развитие на проф. Добрев, т.е. до 1940 г., исторически в националното стопанство изпъкват възникването и развитието на акционерното дело, както и отпочването и задълбочаването на едно от най-големите икономически явления на XX век – Великата депресия или Голямата криза. В отговор на кризисните проблеми се развива систематичното счетоводство вече с ударение върху неговата контролна функция – отбелязана особеност от проф. Добрев. В средата на 20-те години на миналия век в труда му *Ревизия на търговските баланси* той пише, че *“...въ нашето стопанствено развитие все повече се очертава тенденцията към създаване на колективни стопански предприятия, въ които се ангажират материалните интереси на широките народни маси към вървежа на тия предприятия, както и желанието на заинтересованите да упражняват известен контрол.”*³⁰ Извършването на известен, а не цялостен контрол в определна степен се дължи на несъвършенството на публикуваните финансови отчети от утвърждаващото се систематично счетоводство. Още повече че са били налице редица слабости и несъвършенства в практическата еволюция на методологията на систематичното счетоводство.

3. Балансоведението в общоикономическото и счетоводното творчество на проф. Добрев

По въпроса за теорията и анализа на балансите в творчеството на проф. Добрев се открояват четирите труда *„Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на Закона за*

²⁹ Добрев, Д. *Ръководство за контрола, ревизии и експертизи на стопанските предприятия (Счетоводни, материални, стопанско-организациони, данъчно-фискални, съдебни и други проверки и експертизи)*, С., 1933 г.

³⁰ Добрев, Д. *Ревизия на търговските баланси*, 1925 г., с. 3-4.

търговските книги” от 1922 г., „Ревизия на търговските баланси” от 1925 г., „Теория и анализ на балансите” от 1945 г. и „Записки по анализ на стопанската дейност” от 1954 г. В труда си за *учението за балансите* проф. Добрев ни е оставил съществено наследство в областта на такава важна финансово-счетоводна тематика като доктрината за същността на балансоведението и анализа на балансите. На базата на богатата си общоикономическа, финансова и счетоводна ерудиция още в началото на 20-те години на миналия век той разкрива значението на познаването на балансовата субстанция, но на базата на добре познатото систематично счетоводство. Проф. Добрев пише: „Четенето и преценяването на балансите изисква предварително запознаване с принципите на счетоводното изкуство. Непосветеният в счетоводната техника четец би изпаднал лесно в заблуждение и би си съставил неверни заключения за един баланс (...) за да можем да разгатваме съдържанието на балансите (...) нужно е предварително обучение и усвояване на принципите на систематичното счетоводство”³¹. Показателно е, че в началото на ХХ век у нас все още се е говорило за счетоводството като за изкуство, както това се е правило в Западна Европа до 18-ти век, а не за наука. В по-късния си труд за ревизията, т.е. прегледа на търговските баланси от 1925 г., също апелира, че „Четенето на балансите изисква предварително познаване на принципите на счетоводното изкуство”³².

Говори се също за необходимостта от разбирането на балансовото съдържание на основата на „обучение и усвояване на принципите на систематичното счетоводство”, т.е. няма изкуствено отделяне на балансоведението от счетоводството. Интересен факт е, че не изоставя идеята за квалификацията като вид изкуство и в доста по-късен труд от 1941 г. Трудът му е посветен на разностранната характеристика на отделното стопанство. Изтъква, че „учението за отделното стопанство ще се очертава едновременно и като едно изкуство”, тъй като е било ориентирано по-скоро върху способите и контрола за провеждането на дейността, а не за изясняването на икономическата ѝ същност. В тази връзка обаче постепенно еволюира в схващанията си, като говори за формалната техника и научността на счетоводството и други дисциплини. Фактически поставя проблема за цялостно схващане, т.е. „смесено изложение” на изследователските способности и икономическата природа на методите на счетоводството. По-специално пише: „...би могло да се говори за техника на счетоводството, техника на финансирането, техника на банковото дело и пр., като техниката и научността са твърде тесно преплетени във едно смесено изложение.”³³ Тезата за счетоводството като вид изкуство е просъществувала и през ХХ век, но постепенно под влияние на икономическия прагматизъм, идеологически предразсъдъци и интелектуална

³¹ Добрев, Д. *Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на Закона за търговските книги*, С., 1922 г., с. 9, (в ранните български трудове по счетоводен анализ постоянният капитал (собствен капитал + дългосрочни активи) е бил идентифициран като имобилизирани активи), с. 77.

³² Добрев, Д. *Ревизия на стопанските баланси*, 1925 г., с. 34.

³³ Добрев, Д. *Учение за отделното стопанство*, С., 1941 г., с. 29-30.

нищета то се е трансформирало в регистрационна отчетност, която обслужвала с данни други далеч по-късно създадени „аналитични” дисциплини.

Назначението на обнародваните баланси е да бъдат използвани като средство за ориентиране на солидността на едно предприятие, както и за целите на държавната, фискална и народностопанствена политика трябва да представляват същевременно и обекти за стопанствено-финансови изследвания главно по отношение: 1. Пласирането на вложените в предприятието собствени и чужди средства; дали употреблението на тези средства отговаря на разумно стопанисване; и 2. Рентабилността на предприятието, т.е. в какво съотношение стои постигнатият резултат към употребените средства.

Към разработването на теорията и анализа на балансите проф. Добрев се връща в средата на 40-те години на миналия век. Балансът на предприятието освен като аналитичен инструмент за стопанско ръководство служи и за *критично* отношение. При съставянето на балансите у нас е липсвала системност главно поради отсъствие на ясни ръководни начала. Проф. Добрев е привърженик на идеята, че балансът е счетоводно формиране. Цитира, както той ги нарича, руски, а не съветски балансоведи, макар цитираните от него автори да са творили вече в бившия СССР през 30-те години на XX век. Така в „Началны курс балансового учета” на руския балансовед Е. Глейх от 1938 г. се казва: „Балансът е приетия в системата на счетоводната отчетност способ за периодическо отразяване на стопанските средства в обобщен показател.”³⁴ Широката икономическа култура на проф. Добрев проличава в съпоставянето на становища по въпроса на руски счетоводи като Галаган, немския Е. Шмаленбах и френски автори, като Жак Савари и други. Според видния български икономист при сложните капиталистически сметни (т.е. финансови) отношения е мъчно представянето на счетоводния баланс като изолирано понятие без помощта на редовно водено счетоводство. При съставянето на баланса се изхожда от счетоводните данни, които обаче трябва да бъдат контролирани и коригирани с фактическата големина на актива и пасива. Дълбоко погрешно е според него балансът да се счита като външна форма на счетоводството, като формално извлечение от сметките на предприятието. Същественото не е неговата външна форма, а неговото вътрешно съдържание, да служи като „диспозитив, като материална база за функциите на предприятието”. Проф. Добрев подкрепя тезите си с историческа обосноваост още от труда на Л. Пачиоли от 1494 г. за инвентара, на Пашие Госен от 1594 г., на Дьо Ла Порт от 1689 г., на Жак Савари от 1726 г. Това е едно учудващо сложно историко-систематическо изследване на ранното европейско счетоводно знание, без авторът да споменава (а сигурно и да съзнава) изрично, че ползва постулатите на диалектиката, била тя материалистическа или идеалистическа.

Исходното становище на видния български счетовед е, че инвентарът е предпоставка на баланса, като инвентаризирането на имуществените, т.е. активните, части е по индивидуалност, вид, количество и единична стойност. Като съществена черта на баланса се посочва отразяването на собствения

³⁴ Добрев, Д. Теория анализ на балансите, ДВУФАН, С., 1946 г., с. 15.

капитал в неговия пасив и се установява косвено, като разлика между имуществото (актива) и дълговете. Авторът подробно изследва балансите на видовете предприятия – еднолични, събирателни, командитни и акционерни. Ясно характеризира свойствата на баланса – детайлност, пълнота, вярност, последователност и единство. Специално подчертава в духа на времето, когато пише разглеждания труд, а именно процеса на установяването на централизираната власт през периода 1944-1946 г.: *„Особен интерес представляват въведените строги изисквания при съставянето на балансите на Съюза на съветските републики. Разпоредбите от 1930 г. относно счетоводната организация на държавно-стопанските предприятия отразяват и характеристиките на тяхното строителство.”*³⁵ Така авторът обогатява теорията на баланса с интерпретации извън дотогавашните буржоазни наслоения, съобразява се с поставения въпрос за класовия характер на счетоводното познание. Той продължава с популяризирането на руския (т.е. вече съветския) опит в труда си за балансоведението, като очертава четири степени на балансовите построения (т.е. структури): 1. генералния баланс на руската държавна индустрия; 2. балансите на синдикатите, обхващащи всички държавни заведения от еднакъв бранш; 3. балансите на тръстовете и 4. баланси на единичните заведения.

Проф. Добрев в широк план акцентира върху различните начини и възможности за оценяване, като посочва диференцирани оценъчни понятия, норми, като: А) реализуема, т.е. продажна стойност – обективна и субективна; Б) потребителна стойност, В) костуема стойност. В тази връзка разработва теорията за оценките, посочвайки ги като особен проблем. Той обоснова критиката, като пише, че: *балансът не трябва да „...почива само на схематичен формализъм, без да бъде изразител на една стопанска цел... Истинският баланс трябва да представлява и основа за определяне и анализ на стопанските резултати.”*³⁶ В тази връзка авторът детайлно характеризира оценяването на видовете активи, пасиви и собствен капитал. На тази дълбоко изведена теоретична основа проф. Добрев пристъпва към анализа на балансите, като изисква ясното му разграничаване от контролно-ревизионното му процедиране за разкриване на нарушения. Препоръчва качествен разбор на балансовото съдържание, разкриването на функционалните връзки между отделните му части. Ясно дефинира целта на анализа: *„...да се добие вярна представа за стопанската целесъобразност на употребения капитал, както по отношение на обрращаемото имущество, тъй и по отношение на постоянното имущество и с оглед на произтичащата от това рентабилност за самия капитал.”*³⁷ Показателно е, че все още в счетоводните ни трудове от ранния следвоенен период се говори за показателя „рентабилност” по европейската (френско-германската) терминология, а не за „ефективност” по англосаксонската терминология.

³⁵ Добрев, Д. Цит. съч., с. 49.

³⁶ Добрев, Д. Цит. съч., с. 56.

³⁷ Добрев, Д. Цит. съч., с. 87.

В светлината на казаното проф. Добрев дефинира формалния и материалния анализ на балансите, като вторият се състои в систематизирането на добитите резултати и изложението на констатациите. При анализирането на елементите на актива и пасива проф. Добрев е пределно лаконичен, избягва претрупването със сложни, неясни формули и примери, следва системно изследването на специфичната балансова конструкция. Това особено проличава при характеризирането на: А) финансовата, т.е. чистата рентабилност – отношението на печалбата към собствения капитал; Б) стопанската, т.е. брутната рентабилност – отношението на печалбата към общия, собствен и чужд капитал. В тази връзка се налага и становището за съществуващото за времето си разгърнато счетоводно-балансово знание, за разбирането на неизбежната приемственост както в неговата основополагаща теория, така и в конкретната му методология.

Като задълбочен методолог проф. Добрев изяснява и различните теории за балансите. Съобразявайки се с повелите на настъпващото социалистическо време, прави това обаче в края на труда си, едва след началната конкретика на обекта на изследването му. В тази връзка по германската счетоводна школа характеризира: *Динамичната* теория, с единствена цел на баланса да служи като средство за определяне на печалбата; *Статичната* теория за баланса като едновременно израз на имущественото състояние на предприятието и успоредно с това средство за определяне на финансовия резултат; *Органичната* теория, изискваща отчитане на влиянието на инфлацията при оценяването на балансовите компоненти. В крайна сметка научната прозорливост на проф. Добрев се изразява в пожеланието му за създаване в България „...на единно учение за балансите, което да обобщи всички странични цели и задачи на една цялостна доктрина”³⁸. Според него това ще бъде успех за бъдещето. Българският учен не посочва пътя, по който ще се развива единното учение за балансите. Причината трябва да са били наложените идеологически ограничения за ползване след 1946 г. на постиженията на англосаксонската счетоводна школа в областта на реалния и финансовия икономикс с акцент върху изучаването на взаимовръзката между собствения и привлечения капитал със съпътстващите ги разходи – лихви и дивиденди. След близо половин век до известна степен тези въпроси у нас бяха разработени от началото на 2000 г. Според проф. Добрев финансирането със собствен капитал не трябва да надхвърля сумата на дълготрайните активи, което е особено важно за банките. За производствените фирми превишението на инвестициите над собствения капитал предпоставя финансирането им с дългосрочни заеми. Проф. Добрев заключава „...минималните граници на финансиране със собствен капитал, за указател на това ще ни служи самата големина на постоянното имущество... В индустрията, където постоянните инвестиции имат преобладаващо значение, едно техно уголемяване над нормата на собствения капитал би било допустимо но само при условие че техното финансиране ще се извършва по пътя на дългосрочния (ипотекарен, облигационен) кредит.”³⁹ Фактически това са ранни

³⁸ Добрев, Д. Цит.съч., с. 188.

³⁹ Добрев, Д. Цит.съч., с. 64.

виждания на видния български счетовед на проблеми на финансовия икономикс, разработени едва през 70-те години в англосаксонския свят. От дистанцията на времето, в съответствие с идеята на проф. Добрев, има какво още да се желае за изграждането на адекватната цялостна доктрина за баланса, като част от общото финансово-счетоводно познание, а не в негов противовес.

4. Разработване на индустриалното счетоводство

Тясно свързан със счетоводната практика през времето на неговото творчество проф. Добрев по изрична молба на тогавашните индустриалци разработва методологията на новото за България индустриално счетоводство. В тази насока се открояват неговите два труда: *Индустриално счетоводство* от 1924 г. и от 1933 г. Теорията на индустриалното счетоводство – с основни компоненти изследването на динамиката на разходите, методите на калкулирането на себестойността и бюджетирането и анализа, е разработена основно върху постиженията на германската счетоводна наука. Последната е била водеща между двете войни от първата половина на XX век, но с тенденция на упадък след 1935 г. Това е намерило израз в принизяването под влиянието на национал-социалистическата идеология на популярния метод на *производствената критична точка*, т.е. на равенството между приходите и разходите, респ. нулевата печалба (мъртва точка на рентабилността⁴⁰). Проф. Добрев се ограничава с характеризирането на ролята на метода в *Kostenrechnung*, но това доста по-задълбочено прави неговия ученик Ал. Георгиев в труда си за калкулирането в индустриалната област.⁴¹ Трудовете на проф. Добрев и неговите последователи от 40-те години на миналия век по същество са предшественици на актуалното управленско счетоводство (вътрешнофирмения счетоводен анализ), разработвано у нас преобладаващо по англосаксонската му алтернатива. За отбелязване е обаче далеч по-интересния факт, че проф. Добрев и неговите ученици през 40-те години на XX век биха придвижили силно напред индустриалното ни счетоводство под влияние на разработения в САЩ *неокласически синтез*, ако са имали време за това. Също така те са били в състояние по-късно успешно да интегрират успехите на вече създадената теория за икономическата оптимизация в бившия СССР, ако не са били принудени по идеологически причини тотално да изоставят проевропейските си знания в областта на калкулационното дело, т.е. фактически да прекратят разработването и преподаването на вътрешнофирмения счетоводен анализ. Последният обаче продължи да се преподава повече или по-малко пълно под формата на управленско счетоводство в някои от бившите социалистически страни. (В бившия СССР така и не получиха признание методите на производствената критична точка в активите на предприятието и на финансовата критична точка в неговите пасиви, а ударението се постави върху развитието на пълния,

⁴⁰ Колев, Д. *Печалба и рентабилност в промишлеността на НРБ*, С., 1974.

⁴¹ Георгиев, Ал. *Калкулация на индустриалното производство*, С., 1941 г. (В труда си стажант-асистентът Ал. Георгиев защитава германската версия на метода на критичната точка, но въпреки неговите прогермански възгледи се налага усъвършенстваната англосаксонска версия на метода, пренесена в САЩ от германския счетовед Валтер (Уолтър) Раутенщраух, принуден да емигрира, защото бил еврейин, през 30-те години на миналия век.)

системния, комплексния и прочее анализ на стопанската дейност.) Новото, което се направи в тази насока в България за първи път от средата на 70-те години на миналия век, беше разработването на калкулационното дело в духа на оптимизацията именно под влияние на постиженията на руската ТОПУ, получила световно признание. Освен това в България, доколкото ни е известно, за първи път през 90-те години на XX век се обоснова връзката между производствената и финансовата критична точка в светлината на усилията за интеграцията на приложението на международната теория за икономическата оптимизация в счетоводното изследване на корпоративната стойност. Израз на това беше публикуването в началото на XXI век на първата българска статия в американското счетоводно списание *Cost Management*, в която се обосноваваше развитието на вътрешнофирмения счетоводен анализ в България под ефективното паралелно влияние на руската и американската теория за икономическата оптимизация.⁴² Макар и закъсняло във времето, това беше логическо продължение на постиженията в развитието на българската теория за калкулацията от школата на проф. Добрев и неговите ученици от 40-те години на миналия век. На дело се реализира значението на необходимостта от прилагането на принципа за „приемственост и обновление” в счетоводната ни наука. Оптимизацията на активите се извършваше на основата на зависимостта „разходи – обем”, а оптимизацията на пасивите се осъществяваше на базата на зависимостта „риск – ефективност”.

5. Творчеството на проф. Добрев през прехода към социалистическата интерпретация на отчетността – следвоенното десетилетие 1944 – 1955 г.

Известен факт е, че през периода след 1945 година проевропейската ни счетоводна наука безусловно се реформира чрез всеобщата, често формална, подмяна на класическите български категории на дисциплината с руски еквиваленти. Например разноските стават разходи, костуметата стойност става себестойност и прочее. Като съвестен учен проф. Добрев изрично посочва вредата от безкомпромисната идеологизация на установеното от вековете счетоводно знание. Самият той обаче е трябвало при новите обществени условия често да си служи с банални цитати за отчетността и контрола на партийните вождове и впоследствие да отстоява тезите си с научни аргументи. Прави впечатление своевременното задълбочено запознаване на автора с трудовете по икономика и отчетност на водещи съветски автори от този период и тяхното представяне през призмата на собствения му мироглед. Според него налаганата нова социалистическа доктрина след 1944 г., въпреки големите очаквания от нея, няма да бъде ефективна, ако не се съобразява със „*стопанския рационализъм и от приемствеността на стопанския емпиризъм.*”⁴³

Проевропейската ни счетоводна наука е подложена на псевдо-реформиране през десетилетието 1944-1955 г. чрез тоталната подмяна на раздели и понятия на

⁴² Trifonov, T., „Management accounting in Bulgaria – a work in progress“, *Cost Management*, No 2, 2005.

⁴³ Добрев, Д. *Структурни проблеми на технизираното стопанство*, студия в Годишник на трудовете на ДВУФАН – София, т. IV, С., Печатница „Българска наука”, год. 1944/1945 г., с. 3.

материята. От позицията на европейското си счетоводно образование и акумулиран общоикономиически и професионален опит през 1945 г. в краткия си, но методологически качествен труд *„Структурни проблеми на технизираното стопанство”* проф. Добрев ясно предупреждава за опасността от идеологизацията на класически утвърденото през вековете икономическо и в частност финансово-счетоводно знание: *„Идейни подбуди, социално-политически миогледи и нравствено-етични тежнения са давали ценни импулси в насоките на стопанския напредък (...) са ставали обаче не един път безплодни, когато са били лишени от основата на една реална и конструктивна стопанска мисъл.”*⁴⁴ Т.е. идеализмът в стопанското творчество, обусловил безплодието на идейните стремления, не е бил пронизван от духа на рационализма в същото творчество и от приемствеността на икономическата емпирия. Като демократ, отстояващ интересите на обективното научно знание, авторът пределно ясно пледира за запазването на реалния и конструктивен икономически миоглед, придобит през вековете за сметка на формалното основополагане на стопанския прогрес на конюнктурни идеологически и политически доктрини. Проф. Добрев е предвиждал, че манифестирането на икономически идеализъм за сметка на придържането към трезв стопански рационализъм през годините на общественото стопанство ще бъде абсолютизирано с волунтаристични бюрократични залитания. Факт е, че дори имаше опити да се подмени понятието за счетоводна отчетност с примитивното за счетоводен отчет. Защото така би се постигнало по-пълно съответствие с руското наименование „учет”.

Трябва да се разбира, че за проф. Добрев социалистическото обновление без историческата методологична приемственост е нерационална имитация на научен подход. По неговите ясно изразени идеи се утвърждава, че необоснованите идеологически стремежи за социалистическо планово, постоянно възходящо все по-прогресивно, безкризисно общество ще си останат безплодни, ако целево се игнорира дошлата от вековете съзидателна икономическа мисъл. На тази основа макар и наложително завоалирано проф. Добрев се изказва за съхраняването на придобитата през епохите конструктивна стопанска доктрина, а не за нейното тотално загърбване. В трудовете му за икономиката на предприятието това намира израз в широкото прилагане на историко-систематическия подход при разкриването на същността на предприятието през различните епохи. В крайна сметка обаче авторът е принуден да омаловажи своите обосновани предупреждения и да се настройва към интерпретирането на икономическото и в частност счетоводното знание от позицията на марксистката философия и провалилата се политикономия на социализма. В този дух той приема марксистката идея, че т.нар. обективни дадености, като например *„географската среда само ускорява или забавя общественото-икономическото развитие, но не го обуславя и определя (Сталин – Исторически материализъм)”*.⁴⁵ Във връзка с налаганата марксистка

⁴⁴ Добрев, Д. *Структурни проблеми на технизираното стопанство*, студия в Годишник на трудовете на ДВУФАН – София, т. IV, С., Печатница „Българска наука”, год. 1944/1945 г., с. 3.

⁴⁵ Добрев, Д. *Икономика на предприятието*, Второ допълнено издание, ДИ „Наука и изкуство”, С., 1949 г., с. 4.

философия и елементарна политическа икономия на социализма авторът тривиално разглежда съответния социално-икономически експеримент като по-висш стадий на общественостопанското развитие, в който постепенно и спонтанно се утвърждават и социалистическите форми на стопанисване и се гради новият социалистически стопанско-планов ред. Върху тази градивна основа, според проф. Добрев, трябва да се въвежда съответната съветска стопанска наука, а на нейна база да се *„развива и обособява учението за ръководството на предприятията в СССР и тяхната рационална отчетност.“*⁴⁶ За тези свои прибързани ранни субективни виждания обаче авторът едва ли би трябвало да бъде критикуван предвид тяхната последваща съдба във времето до наши дни.

Фактически при разглеждането на икономиката на предприятието в едноименния си труд като цяло авторът неизбежно разработва познатите му отдавна характерни теми на икономиката на стопанската единица при капитализма, но усилията му са били да ги изпълни вече с ново съдържание. Темите са за материалните – основните и оборотните – средства, стопанските резултати и разноските, калкулацията като метод за определяне на себестойността, рентабилността, отчетността и контрола. Авторът пледира за акумулиране и използване на мотивиращ материал от данни и факти за стопанските функции, които да бъдат наблюдаеми и сравними. Плановата стопанска дейност винаги предполага една ефикасна стопанска отчетност, обусловена от три елемента: икономически, методически и организационен. Като изхожда от трудовете на водещи съветски счетоводи като А. Сумцов⁴⁷, А. Афанасъев⁴⁸ и други, проф. Добрев по силата на обстоятелствата еднозначно и безкритично приема разработената дотогава стопанска отчетност при условията на стопанско-плановото социалистическо строителство. Прави усилия обаче поне частично методологически и исторически да обогати навлизащата у нас съветска отчетност с безспорните си общовалидни европейски знания в счетоводната област, например функционалното разграничаване на видовете разходи според обема на дейността. То обаче си остана непризнато и неизползвано с години в бившия СССР, а оттам и у нас, което в дългосрочна перспектива лиши българската отчетност от развитието ѝ под влиянието на бившата съветска теория за икономическата оптимизация. Проф. Добрев еднозначно утвърждава марксистката теза, че класовите противоречия в основата на капиталистическото предприятие, *„както подчертава Сталин, никнат вече в самия засилващ се обществен характер на производствения процес и изострящите се в самия него непримирими противоречия между характера на производителните сили и производствените отношения.“*⁴⁹ С тези си виждания реално в края на 40-те години на миналия век авторът се явява основоположник на характеризирането на обособеното предприятие от позицията на политикономията на социализма, най-вече естествено в нейния изначален пропаганден, на слабо познавателен сталински вариант. Лично

⁴⁶ Добрев, Д. Цит. съч., с. 6.

⁴⁷ Сумцов, А. *Курс бухгалтерского учета*, Госпланиздат, 1948 г.

⁴⁸ Афанасъев, А. *Принципи построения бухгалтерского баланса*, Госфиниздат, 1948 г., с. 6.

⁴⁹ Добрев, Д. Цит. съч., с. 41.

изтъква, че неговите схващания за същността на социалистическото предприятие „не са далеч от меродавните изказвания на съветската стопанска мисъл.” За целта привежда призивът на Й. Сталин за унищожение на безстопанствеността, мобилизиране на всички ресурси, внедряване на стопанския разчет, систематично снижение на себестойността и други всеизвестни и до днес и в бъдеще теми на управлението на предприятието било то капиталистическо или социалистическо.⁵⁰

Проф. Добрев оценява положително мястото и ролята на отчетността в провежданата в бившия СССР след 30-те години на XX век икономическа политика за управление на предприятието. Дотогава в тази политика е бил почти напълно игнориран рентабилитетният принцип като ръководно начало. Затова авторът изрично отбелязва прогресивния факт, че „годината 1931 може да се счита като година на решителния завой в икономическата политика на СССР – политика на придържане към принципите и методите на строгото и точно калкулативно отчитане.”⁵¹ Но в духа на следвоенното десетилетие проф. Добрев е бил принуден задължително да подкрепя своите позитивни отдавнашни разбирания за калкулативното отчитане с формулирани тези от социалистическите вождове. Привежда сталинистката теза, която по същество е вековно валидна, че никаква дейност „не би била немислима без една правилна и строга отчетност, само чрез прилагането на която би било възможно осъществяването на минимални себестойности и изкореняването на всяко ненужно разточителство.”⁵² Последният научен труд на проф. Добрев от следвоенното десетилетие е студия в трудовете на ДВУФАН от 1954 г., посветен на методологично издържаното изчисляване при социализма на показателя за рентабилността със или без включването на данъка върху оборота. Трудът е изцяло в духа на популярното разработване на темата в бившия СССР и не се откроява с някакво съществено икономико-познавателно значение. Но е показателен за изконния стремеж на видния български счетовед да създава творчество в духа на идеите и постиженията на времето, през което е живял.

Като цяло научната активност на проф. Добрев през следвоенното десетилетие 1945 – 1955 г. е опит за адаптиране към новите стопански условия, но освен формалното приобщаване към каноните на политикономията на социализма (в наши дни определян и като държавен капитализъм) особени методологични постижения не се чувстват. Важна причина за това е, разбира се, провалът на „науката” за обособена социалистическа политическа икономия, която си остана без собствена методология за разлика от разработените в развитите демокрации научни дисциплини за макроикономика и микроикономика.

⁵⁰ Сталин, Й. *Новая обстановка – новые задачи хозяйственного строительства*, Партиздат, 1932, с. 25-26. (Цитирано по Добрев, Д. *Икономика на предприятието*, Второ допълнено издание, ДИ „Наука и изкуство”, С., 1949 г.)

⁵¹ Добрев, Д. Цит. съч., с. 48.

⁵² Сталин, Й. *Вопросы ленинизма*, Изд. 10, с. 463.

Заключение

Като цяло заслужава дълбоко признание всеотдайността на проф. Добрев творчески да разработва финансово-счетоводното знание, да го направи неотменим компонент на общоикономическото познание, да го представи като единствената по рода си методологически обоснована фактология за стопанските процеси и явления. Изучаването на творчеството на патриарха на счетоводната ни наука вдъхновява към респект по отношение на съответната наука, към разбиране на нейната дълбоко икономико-познавателна роля във времето и пространството.

Поради тази причина делото на видния български счетовед може да се третира като солидна научна методология, върху която сегашното и бъдещите поколения научни работници в счетоводната област могат ефективно да изграждат съдържанието на адекватната икономическа дисциплина.

Библиографска справка

1. Добрев, Д. *Систематичен курс по счетоводство, Издание на фонда за подпомагане на студентите в София, 1920 г.*
2. Добрев, Д. *Систематичен курс по счетоводство, С., 1928 г.*
3. Добрев, Д. *Систематичен курс по счетоводство, С., 6-то изд., 1945 г.*
4. Добрев, Д. *Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на Закона за търговските книги, С., 1922 г.*
5. Добрев, Д. *Счетоводството на кредитните кооперации, С., 1925 г.*
6. Добрев, Д. *Индустриално счетоводство, С., 1924 г.*
7. Добрев, Д. *Ревизия на търговските баланси, С., 1925 г.*
8. Добрев, Д. *Ръководство за контрола, ревизии и експертизи на стопанските предприятия (Счетоводни, материални, стопанско-организационни, данъчно-фискални, съдебни и други проверки и експертизи), С., 1933 г.*
9. Добрев, Д. *Индустриално счетоводство, С., 1935 г.*
10. Добрев, Д. *Учение за отделното стопанство, С., Печатница „Х. Г. Данов”, 1941 г.*
11. Добрев, Д. *Структурни проблеми на технизирания стопанство, студия в Годишник на трудовете на ДВУФАН – София, т. IV, С., Печатница „Българска наука”, год. 1944/1945 г.*
12. Добрев, Д. *Теория и анализ на балансите, ДВУФАН, С., 1945 г.*
13. Добрев, Д. *Икономика на предприятието, Второ допълнено издание, ДИ „Наука и изкуство”, С., 1949 г.*
14. Добрев, Д. *Контрол и ревизия на предприятието, С., 1949 г.*
15. Добрев, Д. *Записки по анализ на стопанската дейност, С., 1954 г.*

16. Добрев, Д. „За ролята на данъка върху оборота при изчисляване на финансовите показатели”, Трудове на ДВУФАН, С., 1954 г.
17. Афанасьев, А. Принципи построения бухгалтерского баланса, Госфиниздат, 1948 г.
18. Бурнизен, Ж. Философия на счетоводството, Счетоводна библиотека, 1934 г.
19. Георгиев, А. Калкулация на индустриалното производство, С., 1941 г.
20. Канторович, Л., А. В. Горстко. Оптимальные решения в экономике, Наука, М., 1972 г.
21. Канторович, Л. В., Применение математики в экономических исследованиях, М., 1965 г.
22. Колев, Д. Печалба и рентабилност в промишлеността на НРБ, С., 1974 г.
23. Миркович, К. Математически методи и модели в политическата икономия, ВИИ „К. Маркс”, С., 1989 г.
24. Мишайков, Д. Основни начала на политическата икономия, С., 1934 г.
25. Пипев, И. Неокласически икономикс, УИ „Стопанство”, 1997 г.
26. Сталин, Й. Новая обстановка – новые задачи хозяйственного строительства, Партиздат, 1932 г.
27. Сталин, Й. Вопросы ленинизма, Изд. 10.
28. Сумцов, А. Курс бухгалтерского учета, Госпланиздат, 1948 г.
29. Трифонов, Т. Методологични проблеми на себестойността в условията на оптималното управление на микроикономиката, сп. Икономическа мисъл, № 8, 1982 г.
30. Трифонов, Т. Приложение на пределния метод в счетоводното изследване на разходите и себестойността, сп. Счетоводство и контрол, бр. 3, 1983 г.
31. Samuelson, P. Les Fondments de l'analyse economique, Gauthier-Villars ed., Paris, 1965.
32. Trifonov, T. „Management accounting in Bulgaria – a work in progress”, Cost Management, № 2, 2005.