

THE DEPRECIATION OF FIXED ASSETS IN THE SCIENTIFIC RESEARCH WORKS OF THE FOUNDERS OF THE ACCOUNTING THOUGHT IN BULGARIA AND OF SCIENTISTS OF MORE RECENT TIMES

Hristina Oreshkova

University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria, hristina_oreshkova@abv.bg

Abstract: In the present article author's considerations on a fundamental economic problem are carried out, and results and conclusions, arising out of author's investigations, are discussed. The problem of the depreciation of fixed assets has always been central to the accounting science, the economy and society. The article attaches importance to fundamental scientific research works, emblematic for the Bulgarian accounting science in its classical (pre-Second World War) period, during which the theoretical and methodological bases of the problem of the depreciation of fixed assets were developed. The article highlights, analyzes and summarizes views of distinguished theoreticians of the depreciation problem, that have most substantially influenced the process of developing and systematizing specialized accounting knowledge on depreciation. On the bases of the retrospective comparative analysis, it is argued that the foundational research and conceptual ideas of the classical period and later, have contributed to a considerable expansion and enrichment of the system of knowledge in this scientific field.

Keywords: depreciation, impairment, fixed assets, physical wear and tear, obsolescence, useful life;

АМОРТИЗАЦИЯТА НА ПОСТОЯННИТЕ ИМУЩЕСТВА В ПРОИЗВЕДЕНИЯТА НА ОСНОВОПОЛОЖНИЦИТЕ НА СЧЕТОВОДНАТА МИСЪЛ В БЪЛГАРИЯ И НА УЧЕНИ, ТВОРИЛИ В ПО-НОВО ВРЕМЕ

Христина Орешкова

Университет за национално и световно стопанство, София, България, hristina_oreshkova@abv.bg

РЕЗЮМЕ: Основоположниците на счетоводната мисъл в България добре са разбирали, че проблемът за амортизацията на постоянните имуществa е с непреходно значение за счетоводната наука, стопанството и обществото. Бележити учени, творили за утвърждаването и възхода на българската счетоводна наука през първата половина на миналия век и по-късно, разработват теоретичните и методологични основи на проблема и създават трудове, които респектират със своята научна зрялост и творческа проникателност. Със своето широко и задълбочено икономическо и в частност финансово-счетоводно знание учените класици завещаваат произведения, които са част от златния фонд на родната счетоводна наука.

През погледа на българските класици в статията се обсъждат и виждания на влиятелни за своето време европейски учени, главно германски и френски, създатели и последователи на обособили се на Стария континент счетоводски школи, ученията на които българските първоучители са познавали, анализирали, обяснявали в дълбочина. Отдава се значение и на трудове, създадени от бележити учени, творили през по-късни периоди, в коренно различни обществено-политически условия. Със своите произведения всички допринасят за разработването и систематизирането на научнообосновано и организирано знание за амортизацията и за значително разширяване и обогатяване на системата на познанието в тази област. Несходствата в съжденията и обобщенията за същността на амортизацията и нейната природа, на които се дължат и различията в значенията, приписвани на думата, използвана като понятие на икономическото и в частност на финансово-счетоводното знание, намират израз в множество дефиниции и определения. Изобилието от трудове, схващания и концептуални идеи се дължи на следните по-важни обстоятелства: първо, въпросът за амортизацията на постоянните имуществa, както са наричани в ранната българска счетоводна наука, винаги се разглежда като фундаментален за счетоводната теория; второ, този въпрос се възприема като сложен от изследователите; трето, през различните обществено-исторически периоди, независимо от господстващата политическа доктрина, се отдава значение на факта, че амортизацията на постоянните имуществa е въпрос от изключителна важност, тъй като се намира в тясна връзка с други два основни проблема – проблема за балансовите стойности на активите като счетоводно изражение на бъдещи разходи, но и на вероятни, потенциални ползи за бъдещето; и второ, с проблема за калкулацията като сърцевина на управленския счетоводен анализ.

Ключови думи: амортизация, последователна обезценка, постоянни имущества, физическо изхабяване и износване, морално остаряване, полезен живот;

„Паралелно съ имуществом за постоянно употребуване стои и въпросът за тяхната последователна обезценка, която трябва да се вземе предвидъ. Разбира се, че не всички имущества подлежат на обезценяване, като например земи (освенъ при минните предприятия).“⁹⁹

професор д-р Димитър Добрев, 1925

„Въпросът за амортизацията е единъ от най-сложните въпроси въ счетоводството, който влияе твърде много върху годишния резултат на предприятието.“¹⁰⁰

Д-ръ Николай П. Антоновъ, 1942

„Въпросът за амортизацията представлява интересъ от изключителна важност ..., тъй като се намира въ тясна връзка съ две основни проблеми – проблема за балансовите оценки и проблема за калкулациите.“¹⁰¹

професор Никола Т. Къркисийски, 1943-1944

„Голямо е значението на амортизацията, като съставна частъ въ калкулационните сметки на индустриалните, минните и други предприятия, на които по-голямата частъ от актива е въплотенъ въ постоянни средства.“¹⁰²

Хр. Г. Димовъ, 1943

„Амортизацията е важен калкулативен фактор. А на преден план в отчетността излиза „проблемата за разностите, за печалбата или проблемата за калкулацията въобще, която си остава алфата и омегата на всяка отчетност.“¹⁰³

професор Васил В. Ранков, 1944

„Амортизацията имат за задача „да дадат своя принос за стойностното и субстанциално запазване устоите на частното стопанство.““^{104 105}

професор Коста Д. Пергелов, 2003

Цитирано по професор Васил В. Ранков, 1944

„Древният Египет е бил двойно щастлив и без съмнение е задължен за своето приказно богатство на това, че е разполагал с две такива дейности, а именно строителството на пирамиди и добива на скъпоценни метали, плодовете на които, понеже не могат непосредствено да удовлетворяват нуждите на човека, като се потребяват, не са се изхабявали с увеличение на изобилието.“¹⁰⁶

Джон М. Кейнс, 1935-1936

Преводът е на професор Милети Хр. Младенов, 1993

„Амортизацията винаги е била важен въпрос на счетоводния анализ. Индустриалната революция ... е обусловила възникването на проблема за отчитането на амортизацията като елемент на непреките производствени разходи и нейното правилно разпределение и включване в себестойността на видовете произвеждана продукция въз основа на определени бази.“¹⁰⁷

професор Трифон Б. Трифонов, 1995

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Със статията се отдава значение на традицията на приемственост в разработването на икономическо и в частност на финансово-счетоводно знание за амортизацията на постоянните имущества¹⁰⁸.

В развитието на обществото и стопанството предметният и теоретичният обхват на счетоводната наука се разширява под влияние на нарастващите изисквания на практиката и на други фактори. За това допринасят променялите се с времето стопанско-емпирични обстоятелства, отправяли предизвикателства в периоди на икономически подем. Така, в епохата на промишлената революция в Западна Европа стопанската дейност значително се разнообразява и усложнява. Засилва се интересът в употреба да се въвеждат по-

⁹⁹ Добрев, Д., 1925. *Счетоводството въ кредитните кооперации*, София: Кооперативна печатница „Типографъ“, с. 34.

¹⁰⁰ Д-ръ Антоновъ, Н. П., 1942. За амортизацията и тяхното счетоводно записване. *Списание на Института на заклетите експерт-счетоводители в България*, бр. 9 и 10, с. 1-198.

¹⁰¹ Къркисийски, Н. Т., 1943-1944. *Същност и техника на амортизацията*. Годишникъ на Висшето Търговско училище, Варна, с. 3.

¹⁰² Димовъ, Г. Хр., 1943. Значението на амортизацията за рентабилитета на предприятието. *Списание на Института на заклетите експерт-счетоводители в България*, бр. 3 и 4, с. 52-53.

¹⁰³ Ранков, В., 1944. *Амортизацията като калкулативни разности* (Принос към проучване калкулативната същност на амортизацията). Свищов.

¹⁰⁴ Пергелов, К., 2003. Предизвикателствата на заобикалящата ни икономическа среда в услуга на развитието на управленското счетоводство Счетоводството – информационна система на бъдещето. *Списание „Български счетоводител“*, бр. 6, с. 3.

¹⁰⁵ Ранков, В., 1944. *Амортизацията като калкулативни разности* (Принос към проучване калкулативната същност на амортизацията). Свищов.

¹⁰⁶ Кейнс, Дж. М., 1936. *Обща теория на заетостта, лихвата и парите*, Превод от английски на М. Младенов, 2001. София, Библиотека Принсерс, с. 113.

¹⁰⁷ Трифонов, Тр., 1995. *Основи на счетоводството*, НБУ, ЦДО-Радиоуниверситет, София, с. 107.

¹⁰⁸ В по-късен исторически период се използва терминът „основни средства“, а в наше време – „дълготрайни/дългосрочни активи“ и още „нетекущи активи“. По значение термините „дълготрайни“ и „нетекущи“ активи не са синоними.

висококачествени машини (с по-голям производствен капацитет, по-малка ресурсоемкост) и да се подобряват производствените възможности и продукти. Това от своя страна насърчава стремежа да се разработват, внедряват и усвояват нови, по-модерни технологични процеси и да се усъвършенстват необходимо присъщите рутинни операции. С всичко това се променя същността на производствено-технологичния процес и начинът на взаимодействие между „живия“ и „овеществения“ труд. „Живият труд“ постепенно и относително започва да отстъпва място на „миналия“, „употребения“ труд, овеществен в по-усъвършенствани и по-производителни машини и оборудване. Все повече се откроява необходимостта от задълбочено изясняване на същността на обектите на счетоводството – фактите, събитията, явленията и процесите от стопанската действителност, сред които е амортизацията, и от разработване на методически решения, които да служат на пълноценно стопанското ръководство.

Специфично за еволюцията на счетоводството е, че от даден исторически момент то се развива паралелно, като специализирана човешка дейност, от една страна, и като функционална наука, от друга. Разширяването и задълбочаването на знанието за амортизацията на постоянните имущества, присъщо на постепенното съзряване и обогатяване на теоретичната същност на счетоводната наука, носи белезите на сложен социално-исторически процес. Този процес е протичал под въздействието на потребностите на практиката и постиженията на десетки български и европейски учени, някои творили под влиянието на доктрини, господствали в коренно различни обществено-политически системи и социално-икономически периоди. За натрупването на огромно знание от частностопанско и счетоводно гледище, включително по амортизационния проблем, изключително важна роля е изиграло творческото дело на високо ерудирани и добросъвестни български и европейски учени, педагози, стопански деятели, общественици.

Това обяснява защо се търси и анализира взаимовръзката на проблема за същността на амортизацията на имущества за постоянна употреба с богатата теоретична основа, създадена в Следосвобожденска България от бележити учени, творили за утвърждаването и възхода на българската счетоводна наука в ранния ѝ период. Известно е, че поради исторически и други причини, теорията на систематичното счетоводство у нас се е развивала под влиянието на довоенната европейска счетоводна школа, главно германската. В статията се отдава внимание на концепции, доминирали в по-късни исторически периоди, и на други от по-ново време.

Естеството на проблематиката, предмет на обсъждане в статията, и целта да се разкрие богатата палитра от схващания и оригинални идеи на плеяда български и чужди учени задължават да се използват евристичните методи на познанието – анализ и синтез, индукция и дедукция, дескриптивен метод и способите (наблюдение, аналогия, сравнение и други), за да се постигне обосноваване на същността на амортизацията от теоретично гледище и за да се разкрие съдържанието на понятието в развитие, което е сложна задача и поради спецификата в еволюцията на счетоводното знание.

2. ПРОИЗХОД И РАЗВИТИЕ НА КОНЦЕПЦИЯТА ЗА АМОТИЗАЦИЯТА

Концепцията за амортизацията датира от римско време¹⁰⁹ (IOSCO). Думата „амортизация“ има латински произход – в основата ѝ стои латинското „amortisatio“, което означава „умъртвяване“. „Amortissement“ (френски от латински) произлиза от глагола „amortir“ (френски от латински), означаващ „умъртвявам“ (същества), „погасявам“ (дългове, заеми).¹¹⁰

С разгръщането на производителните сили в епохата на индустриалната революция в Западна Европа, съпътствано от натрупване на огромно емпирично, а впоследствие и на теоретично знание, употребата и функциите на думата „амортизация“ се разширяват значително. Обособяват се изрази като „амортизиран материал“, използван със смисъл на вече негоден за употреба материал, „амортизирани акции или облигации“ – за означаване на угаснали дългови взаимоотношения – на прекъснати, прекратени права, респ. задължения. Под влияние на изискванията и потребностите на все по-разнообразяваща се и усложняваща се практика думата се натоварва с множество значения, за което допринася и присъщата ѝ двойственост, която етимологичният анализ разкрива.

Съществен принос за разработване и създаване на систематизирано знание за амортизацията имат плеяда български учени икономисти и счетоводи. Богати на идейно-теоретично съдържание са трудовете, създадени

¹⁰⁹ International Organization of Securities Commissions (IOSCO).

¹¹⁰ Милев, Ал., Б. Николов и Й. Братов, 1978, 2003. „Amortissement“ (фр. от лат.) произхожда от глагола „amortir“ (фр. от лат.), който означава „умъртвявам“ (същества), „погасявам“ (дългове, заеми). Употребата на думата „amortir“, в основата на която е латинската форма „ad mortem“, е пораждала възприятия за водене към смърт, за постепенно задушаване, задържане, противодействие на движение. Първоначално „amortise“ (от късен 14 век) от старо-френското „amortiss-“, причастие, производно на глагола „amortir“, освен със значение на „унищожавам“, „лишавам от жизненост“, е използвано и като правен термин за акта на отчуждаване на земи, за отказ от права (12 век).

през първата половина на миналия век и по-късно. Сред тях са произведения на патриарха на българската счетоводна наука, основоположникът на счетоводното знание в България, професор доктор Димитър Добрев, трудове на професор Феодор Константинович Белмер, на професор Господин Тошев, на професор Васил Ранков, на професор Александър Георгиев, на професор Никола Кърклияски, на д-р Николай Антонов, на д-р Христо Г. Димов и на много други. Сред създателите на западноевропейска счетоводна мисъл е германският теоретик Eugen Schmalenbach¹¹¹, съзателят на теорията за динамичния баланс, известна още като динамичната теория, с главни защитници са Mahlberg, Wald, Heplenstein и H. Sommerfeld, съзателят на учението за евидинамичния баланс (*„Eudynamische Bilanzlehre“*, Берлин, 1936)¹¹². Sommerfeld доразвива динамичната теория, като се съсредоточава главно върху принципа за максимална предпазливост. Западни теоретици, чиито произведения са добре известни на българските учени класици, са J. Thielland и други поддръжници на статичната теория като H. Grossmann, L. Batardon, G. Faure, E. Leautey, C. Lambert, Charpentier, R. Delaporte и други¹¹³.

Разнообразието от виждания за същността на постоянните имущества и значението на техните балансови стойности, тогава наричани „оценки“, характерно за първата половина на миналия век, е в основата на различията в научните подходи за изследване на „явлението“ и в последователността на разсъжденията, които обосновават авторите обобщения. С това до определена степен се обяснява богатата палитра от схващания и идеи за същността на амортизацията в довоенния период на българската и европейската счетоводна наука и изобилието от аргументи, изтъквани в подкрепа на една или друга научна теза.

В далечната 1925 г. в своя труд *„Счетоводството въ кредитните кооперации“* основоположникът на систематичното счетоводство в България, професор д-р Димитър Добрев подчертава: *„паралелно съ имуществовата за постоянно употребление стои и въпросът за тяхната последователна обезценка, която трябва да се вземе предвид. Разбира се, че не всички имущества подлежат на обезценяване, като например земите (освеж при минните предприятия)“*.^{114 115} Под влияние на своето европейското образование, получавано главно в Германия и Франция, българските класици, творили през този период, разглеждат амортизацията като постепенно обезценяване на имуществовата, предназначени за постоянно употребление. Като главна причина за постепенното обезценяване от повечето учени се изтъква едно негативно явление, а именно дадени имущества да загубват части от своята годност за по-нататъшна употреба и с това – от своята първоначална, респективно ревалоризирана стойност.

Само няколко години по-късно в своя труд *„Обща теория на счетоводството“*, преиздаден няколко пъти в началото на тридесетте години на миналия век и превърнал се в настолна книга за десетки поколения студенти, професор Феодор Константинович Белмер разглежда същността на постоянните имущества, които назовава „постоянни средства“, и откроява характерното: „Съ течение на времето и въ резултат на работата постоянните средства (в наше време назовавани дълготрайни материални активи) постепенно губят частъ отъ своята стойностъ и въ края на краищата ставатъ негодни за употребление – превръщатъ се въ старъ материалъ“ (1932, с. 82). Професор Белмер разглежда такава последователна обезценка „като група отъ разходи, съ които е свързано тяхното притежаване“ и я нарича „погашение“ или „амортизация“. По-нататък професор Белмер обсъжда и изяснява „двойното“ значение на думата „погашение“, като се позовава на произведение на C. Lambert. Думата погашение „има обаче двойно значение: ... означава или унищожение (прекъсване) на дългови взаимоотношения, или намаление на частъ от капитала. Счетоводството разглежда погашението именно въ последния му смисъл. Понякога подъ погашение или амортизация на постоянните средства се разбира компенсацията за обезценката на материалните имущества или за разхвърлените върху

¹¹¹ От 1906 г. Schmalenbach публикува в списание *„Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung“*, за да публикува през 1919 г. книгата *„Grundlagen dynamischer Bilanzlehre“* (*„Theorie der Erfolgsbilanz“*, 1915-1916, с. 379-82, по Clarke и Dean, 1986, с. 65-102). Теорията за динамичния баланс е част от монистичните теории. Единствената цел, отредена на баланса, е балансът да служи като средство за определяне на резултата, но по непрекъснат начин, и върху неговите компоненти да се очертае как се развиват и действат силите на предприятието (Petris, 1998, с. 384). Така, в динамичния баланс средствата и източниците се считат за преходни позиции (Demetrescu, с. 330-331), тъй като са предназначени да бъдат променяни от един период в друг. По отношение на базата за оценяване разбирането е, че тя трябва да бъде единна за една и съща категория активи (стойности) и постоянна във времето, за да се осигури предпоставка за сравнимост на резултатите, но и за целите на динамичните анализи на средствата и източниците.

¹¹² Ключовата дума в това учение е пруденциална (благоразумна) оценка – признаване на сигурните и постижими стойности за активите. По отношение на изчисляването на резултата за надеждни са считани само онези сигурни приходи (с изключение на приходи от продажби на кредит), за които са направени корекции, свързани с ефективните загуби и с вероятните загуби, каквито потенциални рискове, например от инфлационно или дефлационно естество, могат да породят.

¹¹³ H. Nicklisch, Frederick Leitner и Manfred Berliner са известни като защитници на статичната теория за баланса.

¹¹⁴ Добрев, Д., 1925. Счетоводството въ кредитните кооперации, София: Кооперативна печатница „Типографъ“, с. 34.

¹¹⁵ Добрев, Д., 1925. Счетоводството въ кредитните кооперации, София: 147 стр. – Популярна кооперативна библ., с. 5.

няколко операционни години разходи (при нематериалните постоянни средства)¹¹⁶ – по българския тогавашния правопис (C. Lambert, Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie, Белмер, Обща теория на счетоводството, 1932). Десетилетие по-късно, през 1942 г., и други учени, сред които д-р Н. Антонов, обсъждат въпроса за двойното значение на думата – амортизация означава „разпределение на някакъв разход върху няколко операционни години (застъпва се динамичното схващане) или погашения на дълг чрез определени годишни или 6-месечни вноски“ (1942, с. 198).¹¹⁷ Повлияни от установена терминология в европейската наука български учени употребяват понятието „счетоводна амортизация“, която определят като „*ежегодно отписване на части от костюемата стойност на постоянните имущества ..., до като те станат напълно негодни за своето предназначение*“, а термина „финансова амортизация“ използват със значение – „*изплащане на дълг въ капитални погашения ..., най-често еднакви*“ (д-р Н. Антонов, 1942, с. 198). В по-широк смисъл финансовата амортизация се разглежда от други български счетоводи. В своя труд „*Същност и техника на амортизацията*“ Н. Кърклияски обяснява, че „подъ погашение на задължения трябва да се разбира не само погашение на дългове (напр., облигационен заем), но и погашения на задължения към акционерите въ връзка съ практикуваното понякога амортизиране на акционерния капитал, което се прилага при известни предприятия; напр., при концесионно предприятие (1943-1944)¹¹⁸, което след известен срок преминава безвъзмездно във владение на концесиодателя“ (по Reisch und Kreiling, Bilanz und Steuer, Виена, 1909)¹¹⁹. Кърклияски използва понятието „стопанска амортизация“, вместо „счетоводна“, като изяснява: „*Въ френската специална литература този вид амортизация се нарича счетоводна амортизация. Намираме, че това наименование не отговаря на съдържанието на това понятие. ... този вид амортизация се подлага на счетоводно отчитане, но това не може да придаде на амортизацията изключително характер на счетоводно понятие.*“¹²⁰ Кърклияски добре е разбирал обективното проявление на амортизацията, възприемана от мнозина като „стопанска даденост“, като „стопанско явление“, а в наше време – като обективен икономически процес. „*Съ огледъ на двоякото частностопанско значение на понятието „амортизация“ може да се различат следните два вида амортизации: ... стопанска амортизация, която се намира въ връзка съ схващането на понятието „амортизация“, като обезценка на постоянните средства на дадено предприятие, и ... финансова амортизация, която се намира въ връзка съ схващането на понятието „амортизация“, като периодично погашение на известни парични задължения.*“^{121 122}

Двойственото значение на думата широко се обсъжда през този период и във френската, и в германската довоенна наука. Във френската специализирана литература е възприета класификацията – „счетоводна амортизация“ – „amortissement comptable“ и „финансова амортизация“ – „amortissement financier“. В германската частностопанска литература се използва понятието „abschreibung“ (отписване), което е езиков еквивалент на „амортизация“, тъй като се използва със значение, отъждествяващо го с израза „стопанска амортизация“, наричана от български учени „счетоводна“, докато думата „amortisation“ се възприема като еквивалент на „финансова амортизация“.¹²³

Почти до около средата на 40-те години на миналия век определенията се различават, в някои случаи съществено, което се дължи на различия в схващанията за същността на „явлението“. От съвременните български учени не се оспорва фактът, че почти до средата на 40-те години на миналия век българската счетоводна наука се е развивала под европейско влияние.

В „Dynamische Bilanz“ Schmalenbach (Leipzig, 1933), който защитава динамичното схващане за баланса, определя амортизацията като средство за пресмятане на разходите – по Н. Кърклияски¹²⁴. Schmalenbach и школата на динамиките разглеждат стойностите, с които постоянните имущества се записват в баланса, като

¹¹⁶ C. Lambert, Comptabilité et organisation administrative dans l'industrie, цитирано произведение по Ф. Белмер, Обща теория на счетоводството, Трето изд. Варна, 1932, с. 82.

¹¹⁷ Антонов, Н. П., 1942. За амортизацията и тяхното счетоводно записване, *Списание на Института на зачетите експерт-счетоводители в България*, бр. 9 и 10, с. 198.

¹¹⁸ Heimfällige Unternehmungen, цитирано произведение по Кърклияски, Н. Т., 1943-1944. Същност и техника на амортизацията. Годишникъ на Висшето Търговско училище, с. 11 и следващи.

¹¹⁹ Reisch und Kreiling, Bilanz und Steuer (2 Bd.). Wien 1909, S 40 f. f., по Кърклияски, цитирано произведение, с. 10.

¹²⁰ Кърклияски, Н., цитирано произведение, с.10.

¹²¹ Кърклияски, Н., цитирано съчинение, с.10.

¹²² „Постоянни“ не трябва се възприема като „вечни“. Ако се приеме, че част от имуществата са „вечни“ и че могат да съществуват безкрайно дълго, не би трябвало да се допуска презумпция, че такива имущества, предназначени за постоянна или „вечна“ употреба, ще загубват части от своята стойност с течение на времето. За т. нар. „постоянни имущества“ трябва да се разсъждава като за стопански средства (активи) с по-дълъг, продължителен икономически, полезен и физически живот, а за т. нар. последователна обезценка – като за планирана, прогнозирана в зависимост от преценката на стопанина.

¹²³ H. Grossmann, Die Abschreibung und Kostenfaktor, Berlin – Wien 1925, по Кърклияски, Н., цит. съч., с. 8 и следващи.

¹²⁴ E. Schmalenbach, Dynamische Bilanz, Leipzig 1933, по Н. Кърклияски, цит. съч., с. 11 и следващи.

дългосрочни разходи. Посредством техниката на амортизацията, която от процедурна гледна точка е техника на разсрочване, подчинена на концептуалните съображения за приходно-разходно съпоставяне, такива именно разходи се разпределят върху резултатите за няколко отчетни периода. В трактовките на учените динамичи се откриват идеите, които, разглеждани в съвкупност, са същината на философията на финансовото отчитане след повече от половин век; научната трактовка на динамичите възплъщава идеите за действащото предприятие, за приходно-разходното съизмерване във взаимовръзка с начисляването и за предпазливостта в техния далечен първообраз. В наши дни, в континентални европейски страни тези идеи са възприемани като принципи, във Великобритания – като концепции, а в САЩ – като конвенции. Schmalenbach подчертава, че така наречената „жизнетрайност“ (по Lebensdauer) е онази, която определя общия период на продължителността на отписванията, но въпреки това за Schmalenbach остава открит въпросът как трябва да бъдат разпределени отписванията през това време.¹²⁵ Подобни разсъждения се откриват в изследванията на Sommerfeld. За Н. Sommerfeld амортизацията е приспадащата се въз основа на планомерна сметка в тежест на отделната стопанска година квота от нуждаещите се от разпределение разноси¹²⁶, главно на разноските за постоянните имуществата¹²⁷, докато за Leitner амортизацията е постепенно намаление на имуществените стойности в инвентара и баланса, което намаление отговаря на изхабяването, намалението на субстанцията и обезценяването.¹²⁸

Сравнително по-описателен е Grossmann, който разглежда амортизацията като стойностно-регулиращи сметни елементи за действителното и книжно намаление на имуществата, които като разноси (и калкулативен елемент – добавено от автора) действуват неутрално, а като некалкулативен елемент влияят върху печалбата и капитала като ги намаляват.¹²⁹ Grossmann не прави опит да търси причините за намалението на имуществените стойности, а по-скоро описва непосредствените последици от такова намаление върху структурата и съставните части на имуществото и капитала, макар същността на амортизацията от счетоводно гледище и влиянието на амортизацията върху имуществото и капитала да не се намират в непосредствена зависимост. От значение е и интензитетът на връзката между естеството на факторите и причините, които пораждат намаления в имуществените стойности, и естеството на самите постоянни имуществата, намиращи под въздействието на съответните фактори.

В определения, разкриващи широко подкрепяни възгледи във френската специализирана литература от предвоенния период, се откриват опити за дефиниране на същността на амортизацията като стопанско явление. В някои от тях се подчертава нейният изразен характер. L. Batardon дефинира амортизацията като *констатация на една обезценка*¹³⁰, докато G. Faure я възприема като *счетоводно установен за разпределение разход между няколко отчетни периоди, които трябва да го понесат*¹³¹, съждения в сходство със схващания на E. Leautey и C. Lambert. Дефинициите на Leautey и Lambert подкрепят широко разпространената през онзи период идея, че *амортизацията е своеобразна обезценка* и придават още по-богато съдържание от методологично гледище. Според Leautey и Lambert от счетоводна гледна точка амортизация се наричат отчитанията, които се отнасят или в *сметка Общи разноси* или в *сметка Загуби и печалби* на предприятието с оглед да се възстановят обезценките, на които са подложени известни части от неговия действителен актив¹³². Lambert възприема амортизацията като компенсация за обезценката и разпределение между няколко отчетни периоди на разни разходи, записани в актива¹³³. В определението на Lambert се открива различен подход при дефинирането на понятието амортизация във връзка с двете основни групи постоянни средства. Виждане, сходно на това, се открива в трудовете на бележития учен Феодор Константинович Белмер. Думата компенсация има символично значение, свързано с идеята за обезценката, която трябва да намери своя счетоводен израз.

¹²⁵ E. Schmalenbach, a. a. O.S. по Кърклисийски, цит. съч., с. 11 и следващи.

¹²⁶ Прави се разграничение между „разноси“ и „разходи“. Разбирането за съдържанието и значението на двете понятия и тяхната употреба в довоенното и в съвременното счетоводство е различно.

¹²⁷ Н. Sommerfeld, Die Wertansätze in der Inventur, (2 Aufl.), Berlin 1922, по Кърклисийски, цит. съч., с. 11 и следващи.

¹²⁸ Fr. Leitner, Die Selbstkosten – Berechnung industrieller Betriebe, Frankfurt, 1921, Кърклисийски, цит. съч., с. 11 и следващи

¹²⁹ Н. Grossmann, a. a. O. S. по Кърклисийски, цит. съч., с. 11 и следващи.

¹³⁰ L. Batardon, Traite pratique des Sociétés Commerciales, Paris 1934, p. 347 по Кърклисийски, цит. съч., с. 7.

¹³¹ G. Faure, Comptabilité générale, Paris 1924, p. 219 по Кърклисийски, цит. съч. с. 7.

¹³² а) E. Leautey et al., Guilbault, La science des Comptes, Paris XXXI Ed., p. 125. б) R. Delaporte, Des Amortissements, Grenoble II Ed., p. 7 по Кърклисийски, цит. съч., с. 7.

¹³³ Cam. Lambert, Comptabilité et l'Organisation administrative dans L'Industrie, Liège 1923, p. 249 по Кърклисийски, с. 7.

Въз основа на аналитичния преглед на по-характерните определения от първата половина на миналия век може да се направи изводът, че общото, което се откроява в подходите, е стремежът понятието да се дефинира от гледище на виждания за същността на баланса и на постоянните имущества. В основата на разсъжденията и определенията са залегнали фундаментални виждания за същността, стопанското значение и функциите на постоянните средства. С това се обяснява и съществуването на основните схващания през този период – динамично и статично.

Учените, поддържащи динамичното схващане, защитават идеята, че амортизацията на постоянните средства трябва да се възприема като разпределение, „разхвърляне“ на разходи, възникнали за тяхното набавяне, между няколко отчетни периода. По виждане на Schmalenbach, Sommerfeld и Faure, вложеният в дълготрайни активи капитал следва да се разглежда като инвестиционен разход, който по начало трябва да бъде разпределен между отделните периоди. В наше време се твърди, че това разпределение трябва да се извършва пропорционално, съразмерно на степента на използването и изхабяването на имуществата, възплащаващи части от постоянния капитал.

Учените, които защитават динамичното схващане, възприемат балансовите стойности на постоянните имущества (средства) не като техни оценки към конкретен момент, а като разходи, които подлежат на разпределение. Понятието „дълготрайни инвестиционни разходи“ се употребява в родната счетоводна наука от професор Добрев, който в свои трудове пояснява „въз смисъл на размятане на тези разходи, като загуба върху определено число отчетни периоди“.

Учените от школата на статиците като Leitner, Grossmann, Batardon и други, които подкрепят статичното схващане, при употребата на понятието „амортизация“ влагат разбирането за стойностна обезценка на постоянните имущества вследствие на намаление на годността им да бъдат оползотворявани.¹³⁴ Според статиците такава обезценка трябва да се отразява като корекция на първоначалната стойност.

През този период съществуват и други схващания, които са в противоречие с възгледите на динамици и статици. Основополагаща за тях е идеята, че амортизацията като понятие не се свързва непосредствено с въпроса за същността и значението на постоянните средства. Учените, които споделят това виждане, твърдят, че амортизацията представлява резерв, образуван чрез отчисления от печалбите, с цел да бъдат възстановени станалите негодни за употреба впоследствие имущества.¹³⁵ Макар откритата цел на отчисляването и начисляването да е в съответствие с т. нар. „натуралистични“ виждания за същността на амортизацията и със същността на т. нар. финансова концепция, против подобни обобщения се изтъкват солидни аргументи. Амортизацията като стопанско „явление“ съществува обективно и независимо от това дали предприятието реализира печалба или загуба от дейността си за периода. Макар първоначално да е техен привърженик, като разбира неоснователността на подобни твърдения, по-късно Charpentier не поддържа идеята, че амортизацията се отчислява от brutната печалба, обаче продължава да твърди, че амортизацията се отчита за сметка на brutните резултати¹³⁶, чрез задължение на сметка Загуби и печалби. Във връзка с тези съждения ценна е мисълта на J. Thielland, че възприемането на амортизацията като резерв е погрешно и се дължи на неясност, която произлиза от неправилното тълкуване на резултатите при механизма на ценностните превръщания в дадено предприятие, от една страна, и от друга страна – от обикновено корективното представяне на амортизацията в баланса.¹³⁷

Да се възприема една нормална, а не прекомерна амортизация, като резерв е необоснована и погрешна трактовка. Прекомерната амортизация може да се явява само предпоставка за образуване и създаване на скрити резерви. И още нещо. Прекомерната амортизация може да бъде белег за проява на счетоводен свръхконсерватизъм или за счетоводна свръхпредпазливост.

Сходство се открива в разсъжденията на Lambert, който обяснява, че е далеч по-точно една нормална амортизация да се възприема като компенсация за разхода за обезценката и като разпределение между няколко отчетни периода на разни разходи, записани в актива¹³⁸. Подобни виждания се откриват и в трудовете на професор Белмер. „Съ оглед на това, че пасивът е съвкупност от капитали,

¹³⁴ Пак там, с. 8.

¹³⁵ Pic, Essai de Construction juridique sur les Actions de jouissances (Journal de Sociétés, Janvier 1922), цитиранъ според R. Delaporte, Des Amortissement, Grenoble 2^{ème} Ed., p. 8, по Къркисийски, цит. съч. с. 8.

¹³⁶ а) J. Charpentier, Traite pratique des bilans et inventaires, Nansy, Paris-Strasbourg 1921, p. 114 б) J. Thielland. Notions élémentaires sur les principes fondamentaux de la Comptabilité, Paris 1934, p. 79 по Къркисийски, цит. съч., с. 8.

¹³⁷ J. Thielland, op. cit. p. 75 по Къркисийски, цит. съч., с. 9.

¹³⁸ Cam. Lambert, Comptabilité et l'Organisation administrative dans L'Industrie, Liège, 1923, по Къркисийски, цит. съч., с. 9 и следващи.

„въплъщението“ на които се намира във актива“ – посочва професор Белмер – „корективът на постоянните средства носи название капитал, а именно капитал за погашение или амортизационен капитал“. Професор Белмер прави съществено допълнение. *„Въ същност, обаче, той не е капитал, а само корекционно перо за правилна оценка на постоянните средства.“*¹³⁹ В подкрепа на своето виждане професор Белмер доразвива своите разсъждения с мисълта, че: *„Амортизационният капитал може да бъде капитал, въ истинската смисъл на думата, само когато се прилага прекомерната амортизация; при това капитал се явява само онази негова част, която превишава действителната обезценка и представлява резерв.“*¹⁴⁰

Възниква сложният въпрос, оказал се проблематичен задълго, а може би и до днес. Въпросът е за това, коя обезценка на имуществата за „постоянно употребление“ е действителната, реалната, фактическата; и второ, как, с какви методи и средства да се идентифицира самата обезценка и загуба на стойност, за да ѝ се даде в зависимост от естеството на причините, които я обуславят, обосновано счетоводно изражение. Въпросът е до каква степен постоянните средства са загубили от степента си на годност за по-нататъшна употреба за изминалото време и – от първообраза на своята потребителна стойност и стойност.

В класически трудове от предвоенния и от по-късни периоди се откриват недвусмислени съждения и прозрения за обективния характер на „явлението“. Български учени счетоводи обосновават своите виждания, че за да се даде по-точно определение на понятието „амортизация“, трябва да се изтъкват две основни положения. Първото е, че амортизацията е стопанска даденост. Още в 1943-1944 г. Кърклияски достига до обобщението: като „явление“ амортизацията съществува независимо от волята на стопанина и следователно от постигнатия финансов резултат. Въпросът, дали да се начислява амортизация, не трябва да се поставя във взаимовръзка с естеството на крайните финансови резултати и в зависимост от тях, защото амортизацията има обективно проявление. Поради тази причина отразяването на стопанската амортизация не трябва да зависи от конюнктурни съображения и от това дали са добри годишните финансови резултати. Второто теоретично обобщение, изведено от учени като Кърклияски, е, че амортизацията е средство на отчетността и на балансовата техника.

Разработките на българските учени счетоводи са проникнати от теоретична зрялост и обоснованост. През 1942 г. в списанието на Института на зачетните експерт-счетоводители в България д-р Н. Антонов критикува не добрата практика на конюнктурно определяне на амортизацията. *„Ние няма да настояваме върху необходимостта от амортизация, която е призната от всички. Понеже амортизацията изразява едно действително намаление на актива, то тя трябва да се направи даже и когато предприятието не е реализирало печалби. Обаче много търговски и индустриални предприятия определят необходимите суми за амортизация само след установяване на чистата годишна печалба ... за да се покажат по-големи печалби в баланса или пък, въз основа на годишната печалба, да се определи размера на амортизацията. Когато амортизацията е направена след установяване на годишния резултат, балансът няма да изразява действителното положение на предприятието и една „привидна“ печалба ще отстъпи мястото на една действителна загуба (когато сумата на една нормална амортизация превишава кредитното салдо на сметката Печалби и загуби).“*¹⁴¹ Обобщенията на д-р Антонов са в съходство с второто основно положение, изведено от Кърклияски през 1943-1944, че ... „амортизацията е средство на отчетността и на балансовата техника за изразяване и коригиране (по тогавашния правопис) на известни стойностни величини“¹⁴². И като стопанска даденост амортизацията е свързана с намалението на началната стойност на постоянните имущества. „Причините на това стойностно намаление са промените във годността на имуществата за по-нататъшна употреба.“ От степента на неблагоприятните промени за изминало време в техническата и физическата годност на постоянните имущества зависят отчисленията, предназначени в парично-стойностно изражение да отразяват измененията в субстанцията. Доколкото амортизацията може да се схваща като стойностна обезценка, то „тази обезценка зависи не само от намаление на годността на имуществата вследствие на изхабяване. Понятието годност, подчертава Кърклияски, трябва да се разбира не само въ тесен смисъл на думата, като следствие на изхабяване, тъй като правилната преценка на функционалните възможности на дадено имущество е често въ зависимост от редица условия, вън от чисто техническите причини. Често годността... се преценява и съ оглед на странични условия, които

¹³⁹ Ф. Белмер, *Обща теория на счетоводството*, Трето изд., Варна, 1932, с. 82.

¹⁴⁰ Пак там., с. 82.

¹⁴¹ Д-р Н. П. Антонов, „За амортизациите и тяхното счетоводно записване“, *Списание на Института на зачетните експерт-счетоводители в България*, бр. 9 и бр. 10, 1942, с. 198-205.

¹⁴² Кърклияски, Н. Т. цит. съч., с. 7

оказват влияние върху самата стойност на имуществото (напр., демодиране, въвеждане на по-съвършени машини от страна на конкуренцията).¹⁴³

Въз основа на направения анализ се достига до извода, че големите български класици като професор Димитър Добрев, професор Феодор Константинович Белмер, професор Васил Ранков, професор Никола Кърклияски и други разширяват и обогатяват значението на понятието „годност“ с разсъждения, в които освен всичко друго, се поставя и проблемът за моралния живот, тъй като нашите учени дефинират амортизацията като *една стойностна обезценка на постоянните имущества, породена от намалението на „годността им за по-нататъшна употреба“*.

Като понятие на отчетността и на балансовата техника, амортизацията представлява изразното средство на обезценката на постоянните средства. Чрез него до голяма степен се постига вярното представяне на постоянните средства в баланса, а като следствие на това – на имуществото и капитала на предприятието. Поради това и записванията „въ връзка с отчитане на обезценката са известни под наименованието „амортизации“¹⁴⁴.

Въз основа на аналитичния преглед може да се направи изводът, че в довоенната българска наука се изразяват вижданията, че обобщеното представяне на имуществото и капитала се влияе в значителна степен от достоверността на счетоводните стойности на постоянните имущества в баланса, а тези стойности от своя страна зависят от достоверността на самите стойностни обезценки (намаления), чието изразно средство са амортизацията. Когато делът на постоянните амортизируеми имущества в общата сума на активите на предприятието е значителен, влиянието на тези отчисления и начисления върху стойността на капитала (собственият) като остатъчна величина, може да е съществено.

В трудовете на бележитите ни учени счетоводи, сред които професор Димитър Добрев, професор Феодор Константинович Белмер, професор Васил Ранков, професор Александър Георгиев, професор Христо Калигоров, професор Никола Кърклияски и други се открива първообразът на фундаменталните идеи за „вярна и честна картина“, за вярно и честно представяне на имуществото и капитала. Тези идеи са съдържание на съвременна основополагаща концепция на финансовото отчитане в англосаксонския свят.

„Сегашните принципи са пряко заимствани от световната счетоводна наука и буквално интегрирани (а донякъде би могло да се каже възстановени) в българската счетоводна наука. Историята на счетоводните принципи в България обаче на фона на нейното цялостно стогодишно развитие никак не е кратка. В това отношение е актуално казаното от основоположника на систематичното (финансово) счетоводство у нас още през 1922 г.¹⁴⁵, професор Трифон Трифонов има предвид трудовете на професор Димитър Добрев. „... за да можем да разгадаваме съдържанието на балансите от какъвто и да било род предприятия, нужно е предварително обучение и усвояване принципите на систематичното счетоводство.“¹⁴⁶ По-нататък в своя труд професор Трифонов отбелязва: „Конкретно посочване на принципи на счетоводството, аналогично на изброените по-горе, обаче не се среща в предвоенната счетоводна литература.“¹⁴⁷ „Съществуването на принципи на българската счетоводна наука не се подлага на съмнение ... през 1925 г. категорично се подчертава: Счетоводството като система, която почива на строго определени принципи е само едно¹⁴⁸ ... би могло да се каже, че по-скоро под принципи на счетоводството в класическото българско счетоводство се е разбирало това, което днес е известно като елементи на счетоводния метод, например двойствено отразяване на операциите по счетоводните сметки, балансовия способ и т. н.“¹⁴⁹

¹⁴³ Цит. съч., с. 9.

* Според българския Закон за търговските книги тогава (1943-1944, §6, ал. г) стойността на имуществата се намалява със съответната на изхвърлянето обезценка, докато германският Закон за акционерните дружества, като по-прогресивен за времето, допуска стойността на „обезценката“ да надхвърля границите на самото техническо изхвърляне.

** През този период се допуска отклонение в духа на динамичното схващане, макар в законодателствата на различни европейски континентални страни да е прокарано по начало статичното схващане за баланса.

*** В предвоенния период статичното и динамичното схващане са еднакво застъпени.

¹⁴⁴ Пак там, с. 10.

¹⁴⁵ Трифонов, Тр., 1999. *Теория на счетоводството*, Второ издание, София: Изд. „Тракия-М“, с. 93.

¹⁴⁶ Добрев, Д., 1922. *Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на закона за Търговските книги*, София: Печатница на Армейския военноиздателски фонд, с. 73, цит. съч. по Тр. Трифонов, *Теория на счетоводството*, Второ издание, 1999, с. 93.

¹⁴⁷ Трифонов, Тр., 1999. *Теория на счетоводството*, Второ издание, София: Изд. „Тракия-М“, с. 93.

¹⁴⁸ Добрев, Д., 1925. *Счетоводството въ кредитните кооперации*, София: Кооперативна печатница „Типограф“, с. 34, цит. съч. по Тр. Трифонов, *Теория на счетоводството*, Второ издание, 1999, с., 93.

¹⁴⁹ Трифонов, Тр., 1999. *Теория на счетоводството*, Второ издание, София: изд. „Тракия-М“, с. 93.

3. КОНЦЕПЦИЯ В ПЕРИОДА НА ДЪРЖАВНО-СОЦИАЛИСТИЧЕСКО ПРОИЗВОДСТВО

С коренната промяна в икономическата система, настъпила към средата на 40-те години на миналия век в източноевропейски страни, довела до радикални промени в системата на обществено производство, се ражда друга концепция, охарактеризирана от Палий като „натуралистична“ (Бухгалтерский учет для менеджеров, 1991). Идеята основа е, че амортизацията е път, начин за възстановяване и планомерно възпроизводство на основните средства в първоначалната им натурално-веществена форма и функционална роля в производствения процес. „Натуралистичните“ схващания са в основата на системата на амортизиране на основните производствени фондове на социалистическите организации, функциониращи в стопанствата на източноевропейски държави, сред които и България. На тази система, замислена, изградена и функционираща за нуждите на единен и регулиран от държавата, а не от пазарни механизми, възпроизводствен процес, почива единна и строго унифицирана организация, методология и методика на отчитането. От позицията на учен с дълбоко социални убеждения професор Иван Душанов разглежда амортизацията като процес на постепенно и планомерно пренасяне на стойността на основните средства, следствие на овехтяване, физическо изхабяване или морално остаряване, в състава на разходите за производството и обслужването, с цел да се осигурят средства за тяхното възпроизводство, възстановяване и основен ремонт; и второ – като правно регламентиран и регулиран процес..., защото чрез този процес се осигуряват условия и предпоставки за планомерно и ритмично възстановяване на най-важната съставна част на материално-техническата база – основните средства с производствено предназначение, както и основните средства, обслужващи процесите на разпределението и обслужването (Душанов, Терминологичен речник по счетоводна отчетност, 1979).¹⁵⁰

4. КЛАСИЧЕСКА (ТРУДОВА) ТЕОРИЯ ЗА СТОЙНОСТТА И СЧЕТОВОДНА ТЕОРИЯ

Съществен принос за развитието на теорията на българската счетоводна наука имат и много други български учени. В своя труд „Функции на отчетността в промишлените предприятия“ (1966) професор Коста Пергелов изяснява предмета на счетоводството през призмата на класическата икономическа теория и обоснова, че двойственият характер на труда (конкретен и абстрактен) лежи в основата на равенството между разменяните стоки и на тяхната количествена съизмеримост; и още, че двойственият характер на труда води до проявлението на обектите на счетоводството като единство на потребителна и разменна стойност. Така, професор Пергелов изрази връзката между класическата (трудова) теория за стойността и счетоводната теория. В друг свой труд професор Пергелов подчертава: „На тази основа в счетоводната отчетност се отразява най-пълно обективното проявление на потребителната стойност и стойност, като субстанция на стойността и като величина на стойността.“¹⁵¹ От тази своя научна позиция професор Пергелов разглежда изхабяването като „производително потребление на потребителната стойност на средствата на труда“, а амортизацията – като паричният израз на изхабяването, т.е. величината в размер на която материалните дълготрайни активи „губят стойност от образа на своята предишна потребителна стойност“ (Пергелов, Счетоводство и анализ на баланса, 2002, с. 114).

5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Влиятелните за своето време европейски (германски и френски) учения и теоретични школи българските учени са познавали в дълбочина. Възгледите на отделни автори, посветили трудове на амортизационния проблем, са мисловно отражение на материалните и социално-културните условия на средата, под въздействието на която авторите създават и систематизират теоретично знание за амортизацията.

Различното възприемане на същността на явлениято „амортизация“ през първата половина на миналия век, а и по-късно, и нееднозначното дефиниране на понятието и в българската и в европейската довоенна наука се дължи на влиянието на множество фактори – научно-исторически, обществено-политически, икономически, социални, културни и други. Това влияние е пренесено у нас от Стария континент, главно от Германия и Франция, където обособили се от десетилетия счетоводски школи на динамици, статисти, дуалисти и други създават отделни учения за баланса. Въпреки своите идейно-теоретични различия, почти винаги учените

¹⁵⁰ Душанов, И., Терминологичен речник по счетоводна отчетност, Варна, Изд. „Г. Бакалов“, 1979, с. 27, 28, 29, 30, 31.

¹⁵¹ Пергелов, К. *Счетоводната отчетност – обективно необходим компонент на икономическата информационна система*, Доклад. Международен симпозиум по проблемите на счетоводна отчетност, Свищов, 1972 г.

икономисти и счетоведи разработват проблема за амортизацията на постоянните имущества от гледна точка на въпроса за същността и стопанските функции на постоянните имущества и на връзката им с баланса и равнотетката за загубите и печалбите. Въпросът за същността на ученията за баланса у нас се разработва и изяснява задълбочено от професор Г. Георгиев в труда „Същност и цели на годишния баланс от гледище на балансовите теории” от 1941-1942¹⁵².

Разбирането за амортизацията като категория на икономическото познание и обект на систематичното счетоводство значително еволюира до наше време. От проучванията на произведения, емблематични за българската счетоводна наука в нейния класически период, и в резултат на сравнително-аналитичните изследвания се установява, че от теоретично гледище различията се дължат на натрупване на житейски и логически съждения с течение на времето, допринесло до възникване на множество значения и за разширяване на лексикалната употреба на думата и на производните ѝ словосъчетания. В много случаи несходства поражда терминологичните несъответствия и липсата на точни езикови еквиваленти. За съществуването на различия допринася националната културно-историческа и образователна традиция. Други различия произтичат от особеностите и спецификата, релевантни на развитието на счетоводството в отделни държави, на степента на въздействие на отчетната практика и данъчно-фискалните правила, на влиянието и особеностите на националната правна система и други.

ЛИТЕРАТУРА

- Антоновъ, Н. П. (1942). „За амортизацията и тяхното счетоводно записване“. *Списание на Института на заклетите експерт-счетоводители в България*, бр. 9 и бр. 10, с. 1-198.
- Белмер, Ф. (1932). *Обща теория на счетоводството*, Трето издание, Варна: Печатница „Новини“.
- Георгиев, Г. (1941-1942). *Същност и цели на годишния баланс от гледище на балансовите теории*. Годишник на Висшето Търговско училище – Варна, том петнадесети, с. 1-168.
- Димовъ, Г. Хр. (1943). „Значението на амортизацията за рентабилитета на предприятието“. *Списание на Института на заклетите експерт-счетоводители в България*, бр. 3 и бр. 4, с. 52-53.
- Добрев, Д. (1922). Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на закона за Търговските книги, София, Печатница на Армейския военноиздателски фонд.
- Добрев, Д. (1925). Счетоводството въ кредитните кооперации, София: Кооперативна печатница „Типограф“.
- Добрев, Д. (1941). Учение за отделното стопанство, София: Печатница „Х. Г. Данов“.
- Добревъ, Д. (1941). „Счетоводно-калкулативно третиране на амортизацията“, *Списание на Института на заклетите експерт-счетоводители в България*, Год. на изд. Десета, бр. 8 и бр. 9.
- Душанов, И. (1979). Терминологичен речник по счетоводна отчетност, Варна, Изд. „Г. Бакалов“.
- Кейнс, Дж. М. (1936). *Обща теория на заетостта, лихвата и парите*. Превод: Милети Младенов, 2001, София: Библиотека „Princers“.
- Кърклисийски, Н. (1943-1944). Същност и техника на амортизацията, Годишник на Висшето Търговско училище, Варна.
- Палий, В. (1991). Бухгалтерский учет для менеджеров. Москва: Тарвер.
- Пергелов, К. (1966). Функции на отчетността в промишлените предприятия, Изд. „Наука и изкуство“.
- Пергелов, К. (1972). Счетоводната отчетност – обективно необходим компонент на икономическата информационна система, Международен симпозиум по проблемите на счетоводна отчетност, Свищов.
- Пергелов, К. (2002). Счетоводство и анализ на баланса, Трето допълнено издание, София.
- Ранков, В. (1944). *Амортизацията като калкулативни разности* (Принос към проучване калкулативната същност на амортизацията), Свищов.
- Трифонов, Тр. (1995). Основи на счетоводството, НБУ, ЦДО-Радиоуниверситет, София.
- Трифонов, Тр. (1999). Теория на счетоводството, Второ издание, София: Изд. „Тракия-М“.
- C. Lambert (1923). *Comptabilité et l'Organisation administrative dans L'Industrie*, Liège.
- E. Schmalenbach (1933). *Dynamische Bilanz*, Leipzig, 1933.
- Fr. Leitner (1921). *Die Selbstkosten – Berechnung industrieller Betriebe*, Frankfurt, 1921.
- G. Faure (1924). *Comptabilité Générale*, Paris.
- H. Grossmann (1925). *Die Abschreibung und Kostenfaktor*, Berlin – Wien, 1925.

¹⁵² Георгиев, Г., 1941-1942. *Същност и цели на годишния баланс от гледище на балансовите теории*, Годишник на Висшето Търговско училище – Варна, том петнадесети, с. 1-168.

J. Charpentier (1921). Traite pratique des bilans et inventaires, Nansy, Paris-Strasbourg.

J. Thielland (1934). Notions élémentaires sur les principes fondamentaux de la Comptabilité, Paris.

Moise Cîndea, Iuliana Marina Cîndea et al. (2011). History of accountancy: A chronological approach.

International Conference on Financial Management and Economics, IPEDR, Vol. 11, IACSIT Press: Singapore.

Oreshkova, H. (2006). Dissertation: Scientific, research and methodological problems in managing depreciation as an economic process in the enterprise (Pages 433), Sofia: National Centre for Information and Documentation.