



Munich Personal RePEc Archive

The Accounting Regulation of Goodwill in Bulgaria – Historical Overview and Analysis

Atanasov, Atanas

University of Economics - Varna

June 2017

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/85616/>
MPRA Paper No. 85616, posted 01 Apr 2018 09:22 UTC



СЧЕТОВОДНОТО РЕГЛАМЕНТИРАНЕ НА РЕПУТАЦИЯТА В БЪЛГАРИЯ – ИСТОРИЧЕСКИ ПРЕГЛЕД И АНАЛИЗ

Атанас Атанасов

THE ACCOUNTING REGULATION OF GOODWILL IN BULGARIA – HISTORICAL OVERVIEW AND ANALYSIS

Atanas Atanasov

ABSTRACT: *The purpose of this article is to review the historical development of normative regulation of issues related to goodwill in Bulgaria an objective critical analysis of the established regulations. Our research is based on the applicable legislation in Bulgaria during the period from 1993 to the present day. Dealt with in this article are solely the National Accounting Standards (NAS) adopted for implementation in the Republic of Bulgaria in this period. We have found that in the NAS issues related to goodwill, have a different treatment compared with the applicable IAS / IFRS. Can be formed three main differences that lead to related differences in accounting for goodwill. These differences should not be taken only as a shortcoming of our regulations. Changes in US regulations, IFRS for SMEs, ongoing discussions about the fate of goodwill included in the programs of the FASB and the IASB and the amendments to the Accountancy law in Bulgaria with effect from 1.1.2016, that narrow circle of enterprises which must apply IAS / IFRS, make us confident to believe that the Bulgarian legislator should go to building sustainable national standards regarding business combinations and goodwill. Undoubtedly, the NAS 22 is in need of revision, but it is important that national standards (which we hope will be soon) be relevant, clearly written and relatively easy to implement in comparison with IAS / IFRS, as this will help to increase consumer confidence on the information contained therein.*

Key words: goodwill, accounting regulation, Bulgaria, National Accounting Standards (NAS)

Въведение

Репутацията като обект на счетоводството винаги е била предмет на множество дискусии и така е придавала облик на цялата тема за бизнескомбинациите. Още от момента на първоначалното ѝ споменаване през 16 век и в последствие присъствието ѝ в публикациите на редица автори от края на 19 век (Dicksee and Tillyard, 1906) и до днес репутацията си остава един от най-противоречивите обекти на счетоводството, към които изследователите проявяват различни професионални чувства. Значителна част от изследванията, посветени на бизнескомбинациите и в частност на репутацията като един от основните проблеми, свързани с тяхното счетоводно отчитане и представяне, са базирани на интерпретирането на счетоводните промени в правилата за нейното отчитане в резултат на различните социално-икономически условия и връзката на промените в счетоводното отчитане на репутацията с интересите на различните заинтересовани страни в обществото.

В западно-европейската и американската счетоводна литература се възприема тезата, че началният етап на нормативно регламентиране на бизнескомбинациите и в частност на репутацията започва в през 30-те и 40-те години на 20 век с издаването на Accounting Research Bulletin (ARB) № 24 „Отчитане на нематериални активи” през 1944 г., който е резултат от усилията на Committee on Accounting Procedures (CAP) за въвеждане на единна методика за отчитането на сделките по сливане и придобиване и възникналата като резултат от тях репутация. Въпреки това, както някои автори отбелязват, предвид оформилите се различни схващания, това указание по-скоро „допълнително внася объркване по въпроса“ (Sanborn, 1987). За този етап от нормативното регламентиране на отчитането на репутацията е характерно активното ползване и позоваване в обществените обсъждания на академичните изследвания на известни автори от тази епоха.

В специализираната литература по счетоводство в България от това време репутацията

също е предмет на разглеждане. Следвайки публикациите на водещи автори от Западна Европа, българските учени като проф. Добрев, доц. Гериловски, доц. Пандов, проф. Тощев и др. са застъпили въпроса за репутацията в българската счетоводна литература като същевременно са се опитали да я пречупят през практиката на българските бизнес традиции. Логично изглежда по-късното отхвърляне на репутацията като неприемливо перо в баланса в годините на социализма, което намира обяснение в наложения модел на собственост и икономически отношения. На съвременния етап от развитие на страната ни, интересът към темата отново е на дневен ред и присъства в публикациите на отделни автори.[2] Тези констатации потвърждават тезата ни, че нормативното регламентиране и у нас е резултат от социално-икономическите процеси, които протичат в обществото и дават отражение върху функционирането на бизнеса в страната.

Целта на настоящата статия е да се извърши преглед на историческото развитие на нормативното регламентиране на въпросите, свързани с отчитането на репутацията у нас и провеждане на обективен критичен анализ на създадените регламенти.

Материали и методи

Изследването ни е базирано на приложимата нормативна уредба в България през периода от 1993 г. до наши дни. Годините преди 1993 г. не са обект на разглеждане, тъй като в този период няма единен нормативен акт, в който да са намерили място въпросите, свързани с бизнескомбинациите и репутацията. Обект на разглеждане в настоящата статия ще бъдат единствено Националните счетоводни стандарти (НСС), приети за прилагане в Република България в този период. При анализирането на част от разпоредбите на приложимите НСС сме използвали сравнителен анализ с техния аналог в Международните счетоводни стандарти (МСС/МСФО), тъй като в значителната си част националното ни законодателство се опира на постановките, залегнали в тях. Освен това след 2003 г. в България МСС/МСФО станаха задължителни за прилагане от определен кръг предприятия, а след влизането на България в Европейския съюз от 2007 г. тези стандарти станаха част от националното ни законодателство, поради

което считаме, че паралелът между нормите в НСС и МСС/МСФО е наложителен.

Резултати и обсъждане

Българската счетоводна практика по отношение на регламентирането на бизнескомбинациите води своето начало от 1993 г. У нас, както в повечето европейски страни след 2000 г. няма отделен стандарт, регламентиращ отчитането на репутацията, а тези въпроси са залегнали в счетоводния стандарт за отчитането на бизнескомбинациите, тъй като репутацията се разглежда като неизменна част от този вид сделки. За първи път репутацията се споменава в приложим счетоводен стандарт у нас през 1993 г., когато е приет Национален счетоводен стандарт (НСС) 15 – *Отчитане на инвестициите*. [10] Следва да отбележим, че в посочения стандарт се преплитат въпроси, както на бизнескомбинациите, така и на инвестициите, по което нашето счетоводно законодателство на практика се различава от регламентирането в МСС по това време. Онази част от разпоредбите на НСС 15, имаща отношение към бизнескомбинациите, всъщност предлага едно твърде ограничено тълкуване на същите, тъй като ограничава тяхното приложение само до една от формите, чрез които те се реализират – придобиването. Във връзка с отчитането на репутацията, възникваща при сделките по придобиване НСС 15 разглежда два варианта. При първият вариант се посочва, че „когато едно предприятие придобива друго предприятие и последното престане да съществува, разликата между отчетната стойност на придобитите активи и пасиви и тяхната цена на придобиване за купувача е репутация“ [10, т.5]. Във втория случай стандартът разглежда случаите, в които след придобиването, придобитото предприятие остава да съществува и става дъщерно за придобиващото, като в пар. 6 се посочва, че в този случай „репутацията ще се появи само при консолидиране на счетоводните отчети“. Посочването на тези две проявни форми на репутацията – в индивидуалните отчети и в консолидирания отчет на практика е свързано с възможностите, които законодателят е предвидил за осъществяване на бизнескомбинацията „придобиване“, а именно – след сделката придобитото предприятие да престане да съществува или да продължи да бъде действащо и да стане дъщерно на придобиващото предприятие. Това ни дава осно-

вание да заключим, че законодателят приема, че репутацията може да възникне само при бизнескомбинация „придобиване“, което по същество отговаря и на изискванията на приложимия по това време МСС 22. Въпреки това няма как да не отбележим, че стандартът не дава отделна дефиниция както за понятието „бизнескомбинация“, така и за категорията „репутация“, като последната де факто е представена като възникнала математическа разлика при придобиването. Като такава е определена тя и в изрично писмо на Министерство на финансите от 1995 г., където се казва, че „всъщност репутацията е ценова разлика вследствие прилагането на различни методи и критерии на оценка на приватизационната сделка“, което показва постоянство във възгледите на финансовото министерство, под чието ръководство се разработват и националните счетоводни стандарти. [16] Освен това в счетоводния стандарт репутацията се представя като разлика между отчетната стойност на придобитите активи и пасиви и платената за тях цена, а не се търси сметка за справедливата им стойност към датата на бизнескомбинацията, което е основен акцент според нас. Това от своя страна може да бъде разгледано като сериозно отклонение от концепцията за репутацията, заложена както в приложимите МСС, така и в произведенията на редица известни автори, тъй като там се застъпва тезата, че купувачът следва да приложи справедливите оценки към придобитите нетни активи и чак тогава да се търси възникването на репутация, която да изразява неопценената стойност на придобития имуществен комплекс.

Макар да няма съвсем директно отношение към репутацията считаме, че е необходимо да споменем и издадения през 1995 г. НСС 26 – *Отчитане на преобразуването на предприятията*. [14] Основата идея на този стандарт е да внесе яснота по отношение на осъществяваните сделки във връзка с преобразуването на държавната собственост с цел формирането на по-атрактивни за приватизиране предприятия. С регламентациите си относно възможните обединения на предприятия може да кажем, че стандартът внася известни допълнения в обхвата на посочените в НСС 15 сделки, но като цяло ще се съгласим с Велков, според който посоченият стандарт съдържа по-скоро „оформителски инструкции“ и има „преходно значение“ за националното ни законодателство (Велков, 1999).

След отчетения ръст на приватизационните сделки и различните казуси, които възникват при тяхното реализиране, се утвърждава НСС 31 – *Отчитане на приватизационните сделки*. [15] Стандартът има за цел да изясни технологията на осъществяване на приватизационните сделки и особеностите на тяхното отчитане като постави своеобразен мост между тях. Освен това стандартът дава една специфична дефиниция за репутацията, която представлява интерес за нас. Тя е определена като „разлика между покупната цена на акциите и дяловете и собствения капитал на приватизираното предприятие“ [15] като е въведено едно допълнително изискване за справедлива оценка на придобитите нетни активи на предприятието от лицензиран оценител. Тези изисквания доближават репутацията до актуалното разбиране за нея в НСС 22 без обаче да дават отговор за посочването ѝ в индивидуалния или консолидирания отчет на придобиващия. В същото време, ако направим съпоставка с изискванията на действащия тогава НСС 15, ще открием отговорите на въпроса как следва да се представи репутацията от такава сделка:

- В първият вариант, разгледан в НСС 15, се касае за придобиване, при което придобитото предприятие престава да съществува. Ако приемем, че в приватизационната сделка са придобити 100% от капитала на едно предприятие от това не следва задължително, че то следва да прекрати съществуването си, както споделя Велков (Велков, 1999). Тук следва да се изхожда от позицията, че предприятията се сливат и продължават дейността си като едно.

- При положение, че се разгледа втория вариант в НСС 15, когато придобитото предприятие остане да съществува и след сделката – то тогава репутацията следва да намери място в консолидираните отчети на икономическата група независимо, че в случая се разглежда придобиване на цяло предприятие. Освен това в много от случаите на приватизиране на големи предприятия държавата не прехвърля целия пакет от акции или дялове на придобиващия, което пък означава, че в този случай репутацията следва да намери място в консолидирания отчет на придобиващия.

Своето отношение по въпросите на отчитането на репутацията при приватизационните сделки изказва и Св. Стефанов. Той поставя акцента върху въпросите за признаването

на репутация при придобиването на обособена част от предприятие. Според него действащата нормативна уредба съдържа редица пропуски и поради тази причина не може да се даде еднозначен отговор на въпроса следва ли да се признава репутация при придобиване на обособена част, но посочва, че в значителната си степен сделките по придобиване на обособена част „се свеждат най-често до придобиване на материални и нематериални дълготрайни активи“, поради което се приема, че при подобни сделки не следва да възниква репутация (Стефанов, 2000).

През март 1998 г. е приет НСС 22 – *Отчитане на бизнескомбинации* [11], който по същество е първият специализиран счетоводен стандарт, регламентиращ бизнескомбинациите и възникващата в резултат на тяхното осъществяване репутация. Обективният поглед върху неговите разпоредби води до извода, че в значителна степен те са изградени върху издадения през 1993 г. МСС 22.

От друга страна още при приемането на стандарта според някои наши автори „бяха допуснати фактически грешки“ [Свраков и др., 2016]. Ще се съгласим с някои автори, според които в сегашния му вид „силно се усеща тежестта на текущото счетоводство“ [Брезоева и др., 2011] при изготвянето на националните счетоводни стандарти (НСС), което се вижда още от заглавието на НСС 22, където присъства думата „отчитане“. Това е и един от счетоводните стандарти, при които има най-много различия в сравнение с международния му аналог и според нас законодателят в България имаше възможността да изгладя тези противоречия с МСС/МСФО при редакцията на счетоводните ни стандарти, която влезе в сила от 01.01.2016 г., но по неизвестни причини не го направи.

Формите на бизнескомбинация, които стандартът разглежда, се свеждат до придобиването на едно предприятие от друго или обединяването на участията на две предприятия, като се отбелязва, че счетоводното отчитане на придобиването включва и отразяването на произтичащата от него положителна или отрицателна търговска репутация. Въпреки това считаме, че би могло по-отчетливо да бъдат дефинирани основните разлики между тези две форми на бизнескомбинацията, тъй като това е от решаващо значение за представянето на сделките във финансовите отчети. За първи път ясно се говори за възникване на положителна и отрицателна репу-

тация от бизнескомбинация, доколкото последната не е била обект на специално регламентиране до момента. В т.7.1 е дадена и дефиницията за положителна репутация, според която тя представлява „превишението на разходите по придобиването над дела на придобиващия в справедливата стойност на придобитите разграничими активи и пасиви към датата на разменната операция“ [11] и следва да бъде представена в баланса като дълготраен актив. Тази дефиниция е буквално пренесена от действащия МСС и категорично не дава отговор за същността на репутацията като актив. Става ясно, че у нас е възприет подхода за капитализиране на репутацията като актив и представянето ѝ в счетоводния баланс след сделката. Въведеното изискване в т. 7.1.2 на стандарта положителната репутация да се амортизира също е в синхрон с приложимия МСС, но прави впечатление, че нашият законодател, при въвеждане на периода за амортизирането ѝ, използва израза „за полезния ѝ срок на годност, но не повече от 10 години“, което считаме за твърде неуместно за който и да е актив, още повече за специфичен обект на отчитане, какъвто е репутацията. Интересно е виждането на българския законодател да определи 10 годишен период, в който да бъде амортизирана положителната репутация, тъй като той се различава от възприетата практика от Борда за международни счетоводни стандарти (БМСС), който е определил 5 годишен период, а в изключителни случаи период от 20 години. Няма как да подминем и въведеното изискване в т.7.1.4, според което „когато към датата на съставяне на годишния счетоводен отчет бъдещата икономическа изгода от положителната търговска репутация е намаляла, сумата на репутацията се отписва и неамортизираната част се отнася като извънреден разход (курсивът мой)“.[11] На пръв поглед това изискване изглежда в синхрон с прилагането на концепцията за консерватизма в счетоводството и в тясна връзка с вижданията на редица автори, че стойността на репутацията във времето намалява, но по нелинеен начин, поради което е възможно тя да бъде обезценена повече от начислената ѝ към момента амортизация.[1] и [2] Само, че тук законодателят не въвежда изискване за евентуална обезценка на положителната репутация, какъвто подход е залегнал в МСС, а се изисква незабавно отписване на неамортизираната част от репутацията. Това регламентиране може да бъде оп-

ределено като крайно неточно и объркващо не просто защото е в разрез с приложимия МСС 22, но поради факта, че законодателят не визиращ случаите, при които става въпрос за *изчерпана* икономическа изгода, а за *намалена* изгода. Ако приемем, че икономическата изгода е намалена, но не е изчерпана, т.е. предприятието вижда потенциал в представения във финансовия отчет актив, то в този случай за нас остава енигматичен аргумента, поради който следва да го отписва изцяло, а не да го обезцени до определена стойност.

По отношение на отрицателната репутация в т. 7.2 и 7.3 на НСС 22 (ред. 1998) се въвежда изискването, когато при осъществено придобиване разходите по придобиването са по-ниски от дела на придобивания в справедливите стойности на придобитите разграничени активи и пасиви към датата на разменната операция, справедливата стойност на непарични активи да се намали пропорционално до изчерпване на превишението. В случаите, когато е невъзможно да се отстрани напълно превишението чрез намаляване на справедливата стойност на придобитите непарични активи, разликата, която остава, следва да се отчете като отрицателна репутация и да се посочи като приход за бъдещ период в пасива на счетоводния баланс. Това представяне изглежда логично, тъй като другата възможност е тя да се представи като елемент на дългосрочните пасиви на предприятието. Този вариант не отговаря нито на икономическата й същност, нито на критериите за признаване на пасиви, тъй като не бихме могли да я определим като задължение, което ще доведе до намаляване на активи и възникване на пасиви. Въведено е изискване „отрицателната репутация системно да се отразява като друг приход в отчетния период *в продължение на пет години*, освен ако има категорични доказателства, че друг метод е по-подходящ“. Тук текстът на стандарта има императивен характер относно периодът, през който отрицателната репутация да бъде отнасяна в текущите приходи, но тази разпоредба влиза в колизия с т.14 от същия стандарт, според която във финансовите отчети следва да бъде представена допълнителна информация в случаите, когато „амортизационният период на отрицателната търговска репутация надхвърля десет години, се представя обосновка за възприетия период“. [11] Едва ли законодателят е предполагал какъв професионален миш-маш

е забъркал с посочения текст, тъй като той съдържа три съществени недостатъка:

- Въведеното понятие „амортизационен период на отрицателната репутация“ е абсолютно неподходящ от гл.т. на същността на признатата отрицателна репутация и смисъла на амортизациите в счетоводството. Ако приемем най-общо, че амортизацията е счетоводен израз на намаляването на стойността на даден актив, то по отношение на този вид репутация няма как да бъде използвана, тъй като по отношение на отрицателната репутация не може да се каже, че намалява стойността й във времето. Даже напротив – тя представлява своеобразна печалба от изгодна сделка, която се признава във времето.

- При положение, че е въведен императивно период „в продължение на пет години“, в рамките на който отрицателната репутация да бъде призната като приход, неясно остава изискването да се оповести „обосновка за възприетия период“, ако той надхвърля 10 години като това противоречи на разпоредбите на цитираните т.7.2 и 7.3 от стандарта.

- Текстът на т. 7.3, който визиращ „друг по-подходящ метод“ по отношение на признаването на отрицателната репутация също следва да бъде прецизиран, тъй като има ултимативно изискване, което е въведено тя да се признава като текущ приход към датата на сделката. Следователно тук може би следва думата „метод“ да бъде заменена с „период“, за да бъде в съответствие и с разпоредбата на т.14.

Само четири години след влизането си в сила НСС 22 търпи своята първа съществена редакция. През 2002 г. влиза в сила редакцията на стандарта, за която може да се каже, че се появява в отговор на увеличението на сделките по сливане и придобиване в националното и световно стопанство и последвалата ревизия на МСС 22 от 1999 година. По този начин нормите и правилата, заложи в НСС 22, са базирани на постановките на международния стандарт. Според т.6.1 от стандарта положителната репутация представлява „всяко превишение на първоначалната стойност на придобиването над стойността на нетните активи, получена от справедливите стойности на придобитите разграничени активи и пасиви“. [12] Прави впечатление факта, че при дефинирането отново се акцентира не върху съдържателната страна на репутацията, а върху начина за нейното измерване. Въпреки това следва да отбележим,

че посоченото определение вече въвежда израза „първоначална стойност на придобиването“, което от своя страна е дефинирано в т.4.2 – 4.4 на стандарта. Този момент считаме за съществен, тъй като формираната стойност на придобиването има значение както от гл.т. на момента на разменната операция по плащане на постигнатата стойност (преди или след сделката), така и за признатата репутация от тази сделка. Изрично е пояснено, че репутацията ще се отрази в самостоятелния финансов отчет на придобиващото предприятие, само когато инвестицията се отчита по метода на собствения капитал, като е казано, че в този случай се прилагат изискванията за положителна или отрицателна репутация, посочени в стандарта. Възприето е положителната репутация се отразява в актива на баланса на придобиващото предприятие като самостоятелна балансова статия „търговска репутация“, която е положителна величина. Тя следва да се амортизира на систематична база по време на полезния ѝ живот, който не следва да надхвърля 20 години. Наблюдава се промяна в нормативното решение от страна на законодателя по отношение последващото оценяване на признатата положителна репутация. Както посочихме вече предишната редакция на стандарта изискваше при намаляване на стойността на положителната репутация тя да бъде незабавно отписвана, подход, който категорично оспорихме. В редакцията от 2002 г. се въвежда изискването след първоначалното признаване положителната репутация се отчита по стойност, намалена с начислената амортизация и всякакви натрупани загуби от обезценка.

Разгледан е и случая на придобиване, при което придобитото предприятие прекратява юридическата си самостоятелност. Това е придобиване, при което придобитото предприятие става част от придобиващото го предприятие от датата на придобиването. В този случай придобиващото предприятие следва да включи в отчета си за приходите и разходите резултата от дейността на придобитото предприятие, а в баланса си – да покаже придобитите разграничими активи и пасиви на придобитото предприятие и възникналата при сделката репутация.

По отношение на признаването на отрицателната репутация е въведено изискването такава да не се отчита, когато е получена в резултат на надценяване на разграничимите активи, подценяване на разграничимите пасиви

или в резултат на пропускане на разграничими пасиви при оценката на сделката. Това от своя страна следва да доведе до корекция на сумите на разграничимите активи и пасиви, които са признати. Отрицателната репутация по подобие на положителната е дефинирана като „всяко превишение на стойността на нетните активи, получена от справедливите стойности на придобитите разграничими активи и пасиви в придобиващото предприятие над първоначалната стойност на придобиването“.[12] И докато по отношение на дефиницията бихме могли да отправим същите критики, както за положителната репутация, то въпросът с представянето на отрицателната репутация в актива на баланса на придобиващото предприятие е намерил интересно регламентиране. Стандартът в т.7.2 изрично посочва, че величината ѝ следва да се представи в самостоятелна балансова статия „търговска репутация“ като отрицателна величина, която обаче е „намалена с начислената амортизация“. Този момент представлява интерес за нас, защото с него за първи път в нашата счетоводна практика се въвежда изискването отрицателната репутация, възникнала в резултат на бизнескомбинация да се представя като отрицателна статия в счетоводния баланс. Изхождайки от факта, че във финансовите отчети се посочва отрицателна величина, се срещат виждания, че отрицателната репутация представлява корективна (контра активна) балансова статия. Това няма как да бъде вярно, тъй като за корективните статии е характерно, че се явяват регулиращи по отношение на дадена основна балансова статия. В случай, че предприятието признае отрицателна репутация във финансовите си отчети, то следва въпроса: по отношение на кое балансово перо е коректив признатата отрицателна репутация? Освен това посоченият текст, според който отрицателната репутация се представя „намалена с начислената амортизация“, определено е смущаващ и аргументите ни в подкрепа на това бяха изложени по-горе.

Издаденият през 2002 г. НСС 22 – *Отчитане на бизнескомбинации* е отменен през април 2005 г. като е заменен от стандарт със същия номер и наименование - СС 22 - *Отчитане на бизнескомбинации*, който в последствие става част от приетите Национални стандарти за финансови отчети на малки и средни предприятия (НСФОМСП). [13] Този стандарт на практика е приложим и към мо-

мента, тъй като приетите промени в Националните счетоводни стандарти в сила от 01.01.2016 г. не засегнаха НСС 22. Въпреки динамичните промени в областта на сливанията и придобиванията в световен мащаб и наложилите се промени в правилата за тяхното счетоводно отчитане първо в САЩ през 2001 г., а после и в общия проект на FASB и IASB, довел до отмяна на МСС 22 - *Бизнескомбинации* и издаването на МСФО 3 - *Бизнескомбинации* през 2004 г., в националния ни стандарт по отношение на бизнескомбинациите и репутацията, който е ревизиран през 2007 г. и 2016 г. не бяха извършени никакви промени. Това означава, че в този си вид НСС 22 е в унисон с нормите на МСС 22 в редакцията му от 1999 г., което го отдалечава значително от приложимите международни счетоводни бази. Някои промени са извършени при редакцията на стандарта през 2007 г. като една от тези редакции включва прецизиране на дефинициите за положителната и отрицателната репутация. Освен това през 2007 г. беше извършена и промяна в периода за амортизиране на възникналата положителна репутация. В действащия до тогава стандарт репутацията се амортизираше за период не по-дълъг от 20 години, докато след редакцията е въведено ограничение – до 5 години. Тази промяна е пряко свързана с транспонирането на Директивите на ЕС в националното ни законодателство и по-конкретно се налага поради синхронизиране на СС 22 с текстовете на чл.37, ал.2 и чл.34 ал.1 (а) от действащата тогава Четвърта директива на ЕС.[17] Все пак на предприятията е предоставена възможността при наличие на убедителни доказателства, полезния живот на репутацията да бъде над 5 години. След тези промени дефиницията за положителната репутация, дадена в приложимия НСС 22 – *Отчитане на бизнескомбинации* [13] определя репутацията като „всяко превишение на първоначалната стойност на придобиването над дела на придобиващото предприятие в справедливата стойност на придобитите нетни активи (разграничимите активи, намалени с разграничимите пасиви) към датата на придобиването“. Така признатата положителна репутация следва да бъде посочена в актива на баланса на придобиващото предприятие като положителна величина. Запазено е изискването положителната репутация да бъде амортизирана за период, ненадвишаващ 5 години освен случаите, при които има убедителни доказателства за това,

като освен това е регламентирано, че репутацията може да подлежи и на обезценяване и в баланса да се представи по отчетната ѝ стойност, намалена с начислените към момента амортизации и евентуални загуби от обезценки.

По отношение на отрицателната репутация е въведено изискване за наличие на разработен план от страна на придобиващото предприятие. В зависимост от това е регламентирано, че отрицателната репутация, която може да се определи като достатъчно надеждни бъдещи разграничими загуби и разходи, които не представляват разграничими пасиви към датата на придобиването, следва да се отчете като приход в отчета за приходите и разходите в периода, в който се отчитат очакваните загуби и разходи. Когато в предприятието липсва план или има такъв, но той не е приет по надлежния ред, тогава отрицателната репутация е определена като неустановени достатъчно надеждно и/или не разграничими бъдещи загуби.

В случаите, когато отрицателната репутация не може да бъде определена като разграничими очаквани бъдещи загуби и разходи, установени надеждно към датата на придобиване, тя се отчита като приход в отчета за приходите и разходите, както следва:

а) сумата, надхвърляща справедливите стойности на разграничимите непарични активи, се признава веднага за приход в придобиващото предприятие;

б) сумата, която не надхвърля справедливите стойности на разграничимите непарични активи, се признава систематично за приход в придобиващото предприятие по линейния способ за срок, определен въз основа на оставащия осреднен полезен срок на годност на разграничимите придобити амортизируеми активи.

Предвидено е когато липсват разграничими придобити амортизируеми активи, срокът да се определя от придобиващото предприятие в рамките на 5 - 10 години, с изключение на случаите, когато срокът на контрол върху дейността на придобитото предприятие (независимо от причините) е по-малък от 5 години. [13] Тази последна част остава неясна и според нас лесно манипулируема, тъй като:

- Първо – не отговаря на същността на отрицателната репутация като форма на печалба от реализирана изгодна сделка и

- Второ – въвеждането на период, който е твърде неясно дефиниран (5 –10 години)

позволява на мениджмънта на придобиващото предприятие да моделира този период според собствените си финансови и управленски стратегии.

От приложение 1 към НСС 1 – *Представяне на финансови отчети* става ясно, че в счетоводния баланс на предприятието положителната и отрицателната репутация следва да бъдат включени в групата на нематериалните дълготрайни активи като за целта е предвидена статията „Търговска репутация“. Това изискване следва да бъде разгледано в контекста на други текстове от НСС 1 и НСС 22, според които отрицателната репутация следва да бъде посочена като отрицателна величина в счетоводния баланс [13, т.7.2] и [9, т.15.6] и така предвидената балансова статия „Търговска репутация“ ще представя компенсирано възникващата положителна и отрицателна репутация, признати в различни сделки. Предвид факта, че нашият законодател изрично е регламентирал формата и съдържанието на балансовите статии в НСС 1, то остава непонятно защо не е предвидил две отделни възможности за докладване на информацията относно отделните видове репутация в баланса, а именно:

Балансова статия:

Търговска репутация:..... в т.ч.:

- Положителна репутация
- Отрицателна репутация (.....)

По този начин считаме, че оповестената информация ще има много по-висока качествена стойност за външните потребители и би улеснила вземането на решения при анализирането на финансовото състояние на предприятието.

Обективният анализ ни задължава да отбележим, че Международният стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП) също разглежда въпросите, свързани с бизнескомбинациите и произтичащата от тях репутация. Макар да не е приложима база у нас считаме, че неговите постановки са показателни за това как Бордът за МСС вижда развитието на нормативното регламентиране на тези въпроси – за малките и средни предприятия от една страна и за големите – от друга. Стандартът за МСП определено изглежда твърде опростен в сравнение с МСФО 3 по отношение на първоначалното признаване на репутацията. Освен това налице е едно много съществено различие, касаещо последващото оценяване и отчитане на репутацията. МСФО за МСП рег-

ламентира изискването признатата репутация да бъде оценявана след първоначалното ѝ признаване от придобиващият по цена на придобиване, намалена с натрупаната амортизация и натрупаните загуби от обезценка. Предприятието следва да оцени надеждно приблизителния полезен срок на репутацията и ако не е в състояние да го направи, следва да се приеме, че животът ѝ е десет години. (*курсивът мой – Ам. Ам.*) Тук се натъкваме на познатия ни до 2004 г. подход на амортизиране на репутацията и последващо обезценяване, който беше заложен в МСС 22. Интерес за нас представляват мотивите на Борда за въвеждането на този режим по отношение на МСП. Считаме, че основната причина за така заложеното изискване следва да бъде търсена в твърде сложните процедури, които се изискват при провеждането на тестовете за обезценка по смисъла на МСС 36, които биха били неоправдано натоварващи по отношение на малките предприятия.

Заклучение

В заключение следва да отбележим, че в НСС въпросите, свързани с отчитането на репутацията, имат по-различно третиране в сравнение с приложимите МСС/МСФО. Може да бъдат формирани три основни разлики, които водят до свързаните с тях различия в третирането на разликите между платената цена на придобиване и придобитите нетни активи в една бизнескомбинация:

➤ Първо – НСС 22 допуска използването на два различни метода за счетоводно отчитане на бизнескомбинациите, които следва да бъдат прилагани според вида на сделката – придобиване или обединяване на участията.

➤ Второ – НСС 22 все още предвижда отчитането на т.нар. отрицателна репутация в резултат на бизнескомбинация, което пък означава, че същата следва да бъде обект на последващо оценяване след сделката от гл.т. на представянето ѝ във финансовите отчети на придобиващия.

➤ Трето – формираната при придобиването положителна репутация е обект на последващо амортизиране от придобиващото предприятие.

Тези различия не следва да бъдат приемани единствено като недостатък на нашата нормативна уредба. Безспорно има редица проблемни моменти, които следва да бъдат прецизирани, но директното сравнение с

МСС/МСФО понякога води до заблуждението, че националните ни стандарти са тромави и остарели като се пропуска факта, че МСС/МСФО са насочени и предназначени предимно към големите компании, мултинационални предприятия и по отношение на малките и средни предприятия са твърде сложни и скъпи за приложение.

Освен това констатираните различия следва да бъдат разглеждани в светлината на нестихващите дебати около последващото оценяване на репутацията и анонсираните промени в САЩ, където подобно регламентиране е възприето през 2014 година по отношение на непубличните (private) компании. С издаването на *Accounting Standards Update (ASU) No.2014-02, Topic 350, Accounting for Goodwill* [6] на практика частните компании получиха възможността да амортизират репутацията, възникваща в резултат на бизнескомбинации на систематична база, прилагайки линейна амортизация за период не по-голям от 10 години или за по-кратък период в случай, че могат да обосноват този по-кратък период.

Промените в САЩ, регламентите на МСФО за МСП, текущите дискусии около съдбата на репутацията, залежали в програмите на американския и борда за МСС и промените в Закона за счетоводството в сила от 01.01.2016 г., с които се стесни кръга на предприятията, които задължително следва да прилагат МСС/МСФО, ни карат убедено да смятаме, че българският законодател трябва да върви към изграждането на устойчиви национални стандарти по отношение на бизнескомбинациите и репутацията. Безспорно е, че НСС 22 се нуждае от корекции, но е важно изготвените национални стандарти (което се надяваме да стане скоро) да бъдат актуални, ясно написани и относително лесно приложими в сравнение с МСС/МСФО, като по този начин ще способстват за повишаване на доверието на потребителите относно информацията, публикувана в тях.

Литература

1. Andre, P., et al. 2016. Examining the Patterns of Goodwill Impairment in Europe and US, *Accounting in Europe*, Vol.13, pp. 329-352.
2. Atanasov, A. 2016. Development of the Views About Goodwill in Bulgarian Accounting Literature, *IZVESTIA, JOURNAL OF THE UNION OF SCIENTISTS-VARNA, ECONOMIC SCIENCES SERIES*, Vol. 2, pp.

179 – 190, <http://www.suvarna.org/izdanij/2016/ikonom-2-016/p%20179-190.pdf>

3. Dicksee, L.R., Tillyard, F. 1906. *Goodwill and Its Treatment in Accounts*, Gee&Co, Third edition.

4. Sanborn, R. 1987. *The Regulatory History of Business Combinations*, *The Journal of Applied Business Research*, Spring, pp. 101-111.

5. Van Hulzen, P., Alfonso, L., Georgakopoulos, G., & Sotiropoulos, I. 2011. Amortisation versus impairment of goodwill and accounting quality. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research*, 4(3), pp. 93-118.

6. FASB *Accounting Standards Update (ASU) No.2014-02, Intangibles—Goodwill and Other (Topic 350)*, *Accounting for Goodwill a consensus of the Private Company Council*, January 2014.

7. Велков, М. 1999. Бизнескомбинациите – същност и проблеми на счетоводното им отчитане, *Данъчна практика*, бр.9, с.61-66.

8. Стефанов, Св.2000. Относно счетоводното отчитане на приватизационните сделки, сп. *Известия*, бр.4, с.77 - 87.

9. Национален счетоводен стандарт 1 – Представяне на финансови отчети, Обн. ДВ бр.30 от 07.04.2005 г., изм. ДВ бр. 86 от 26.10.2007 г., изм. ДВ бр.3 от 2016 г.

10. Национален счетоводен стандарт 15 – Отчитане на инвестициите, Обн. ДВ. бр. 4 от 15 Януари 1993г. отм. ДВ. бр. 81 от 24 Септември 1996г.

11. Национален счетоводен стандарт 22 – Отчитане на бизнескомбинации, Обн. ДВ бр.36 от 31 Март 1998 г.

12. Национален счетоводен стандарт 22 – Отчитане на бизнескомбинации, Обн. ДВ. бр.22 от 27 Февруари 2002г.

13. Национален счетоводен стандарт 22 – Отчитане на бизнескомбинации, Обн. ДВ бр.30 от 07.04.2005 г., изм. ДВ бр. 86 от 26.10.2007 г., в сила от 01.01.2008 г.

14. НСС 26 - Отчитане на преобразуването на предприятията / ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 151 НА МИНИСТЕРСКИЯ СЪВЕТ ОТ 25 ЮЛИ 1995 Г. ЗА ДОПЪЛНЕНИЕ НА ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 276 НА МИНИСТЕРСКИЯ СЪВЕТ ОТ 1992 Г. ЗА ПРИЕМАНЕ НА НАЦИОНАЛНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ/, Обн. ДВ. бр. 69 от 4 Август 1995 г.

15. НСС 31 - Отчитане на приватизационните сделки / ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 99

НА МИНИСТЕРСКИЯ СЪВЕТ ОТ 29 АПРИЛ 1996 Г. ЗА ДОПЪЛНЕНИЕ НА ПОСТАНОВЛЕНИЕ № 276 НА МИНИСТЕРСКИЯ СЪВЕТ ОТ 1992 Г. ЗА ПРИЕМАНЕ НА НАЦИОНАЛНИ СЧЕТОВОДНИ СТАНДАРТИ/, Обн. ДВ. бр.40 от 10 Май 1996 г.

16. ПИСМО № Д-24-12-0006/13.03.1995 г. на Министерство на финансите.

17. Четвърта директива на Съвета, приета на основание чл.54, пар. 3, буква ж) от Договора относно счетоводните отчети на някои видове дружества (78/660/ЕИО) от 25 юли 1978 г.

18. Свраков, Ант. и др., Ново счетоводно законодателство 2016, Национални счетоводни стандарти, ИК „Труд и право“, С, 2016, с.420.

19. Брезоева, Б. и др., Счетоводство 2011, ИК „Труд и право, С, 2011, с.202.

Атанас Цв. Атанасов
Икономически университет - Варна
Катедра „Счетоводна отчетност“
9000 гр. Варна
Бул. „Княз Борис I“ № 77

e-mail: atanasov_at@ue-varna.bg