Munich Personal RePEc Archive

Development of the Views About Goodwill in Bulgarian Accounting Literature

Atanasov, Atanas

University of Economics - Varna

2016

Online at https://mpra.ub.uni-muenchen.de/85674/
MPRA Paper No. 85674, posted 10 Apr 2018 04:08 UTC

Развитие на вижданията за репутацията в българската счетоводна литература

Атанас Атанасов

Development of the Views About Goodwill in Bulgarian Accounting Literature

Atanas Atanasov

Abstract

The development of goodwill as an accounting category in our land should be considered in parallel with the development of Bulgarian accounting science historically. A significant part of the publications of our authors from the early 20th century comes down to the representatives of the French and German accounting schools. Although not claim comprehensiveness in coverage of the reviewed authors can say that in Bulgarian accounting goodwill always finds its place. Beginning with the literary period of goodwill, going through years of socialism, where reputation is condemned as a feather in the balance sheet, which in turn is a consequence of the imposed model of ownership and economic relations, nowadays interest in the topic is back on the agenda and present in the publications of individual authors. Stated in the article historical development in our country leads the author to separate the three distinct periods in the development of the concept of reputation.

Keywords: goodwill, accounting, Bulgarian accounting literature

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 й споменаване през 16 век и в последствие присъствието й в публикациите на редица автори от края на 19 век[1] и до днес репутацията си остава един от най-противоречивите обекти на счетоводството, към които изследователите проявяват различни професионални чувства – от явен скептицизъм и отричане на нейното съществуване до възхваляване и определяне като едно от „чудесата“ на счетоводството. Нейното значение за предприятията днес се потвърждава от публикуваните данни за 2015 г. за размера на нематериалните активи, които формират стойността на публичните компании, формиращи индекса S&P, според които 87 % от стойността на компаниите се дължи на нематериалните активи.[2]

Развитието на репутацията като счетоводна категория по нашите земи следва да бъде разглеждано паралелно с развитието на българската счетоводна наука в исторически план. Първата българска книга по счетоводство „Диплография или как ся държат търговски книги“ е издадена през 1850 г. в Цариград и както отбелязва Спасов чрез нея „се слага началото на литературния период на нашата счетоводна терминология“.[3] Значителна част от публикациите на наши автори от началото на 20 век се опират до представителите на френската и немската счетоводни школи, като част от издаваните книги са преводни от френски, немски или гръцки.[4] Периодът преди и непосредствено след Освобождението на България от турско робство е характерен с по-слабото икономическо развитие на страната и нейната изостаналост в икономическо отношение в сравнение с другите европейски страни. В годините след 1920 г. до 1945 г. у нас е публикувана значителен обем счетоводна литература – книги, учебници, помагала, посредством които, както отбелязва Филипова, през

[1] Dicksee, L.R., Tillyard, F., Goodwil and Its Treatment in Accounts, Gee&Co, Third edition, 1906, p.33.

[2] Официална интернет страница на Ocean Tomo, LLC, the Intellectual Capital Merchant Banc™ firm, http://www.oceantomo.com/2015/03/04/2015-intangible-asset-market-value-study/, видяна на 10.10.2016 г.

[3] Цит по Филипова, Ф., Финансовото счетоводство и качеството на финансово-счетоводната информация, изд. Стено, Варна, 2012, с.69.

[4] Русев, Ив., Счетоводната и търговско-правната литература на Българското Възраждане, сп. Счетоводна политика, бр.1, 2 / 2006.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=2868578

този период „се поставят солидните основи на българската счетоводна теория“.[5] Затова и първите споменавания на репутацията ще търсим в книгите на известните наши автори от този период.

Целта на настоящата статия е чрез изследване на българската счетоводна литература да се проследи развитието на концепцията за репутацията в България паралелно с развитието на социално-икономическите отношения в страната ни и на тази база да се обособят отделните периоди в развитието на вижданията за репутацията по нашите земи.

Развитие на вижданията за репутацията в периода 1920 – 1948 г.

Този период от развитието на счетоводството в България е наречен от Свраков – европейски период.[6] Това само по себе си говори, че българската счетоводна литература и практика в голяма степен се опират на вижданията на развитите европейски страни по това време. Един от най-изявените български учени по счетоводство е проф. Д. Добрев. В своята книга „Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на Закона за търговските книги“ от 1922 г. той говори за наличието освен на материални и на нематериални блага. Като такива са посочени: „клиентелата на едно предприятие, кредита (доверието – *бел. моя*), с който то се ползва и др.“[7] Освен това проф. Добрев счита, че такива блага могат „да фигурират в баланса само до толкова, до колкото те могат да бъдат разменяеми срещу известна еквивалентна стойност“ и допълва, че „никой не ще посмее да постави в баланса си като актив напр. своята клиентела“. Следва да отбележим и сериозния скептицизъм, който се долавя, когато се говори за посочването на нематериалните блага в баланса на предприятието. В тях проф. Добрев вижда „голямата опасност за верността на баланса, предвид възможността да се поставят „несъществуващи имущества в актива“ и по този начин да се говори за т.нар. „фиктивен баланс“.

Следователно проф. Добрев застъпва тезата, че може да съществуват определени нематериални преимущества за предприятието, които под една или друга форма изразяват репутацията, но не приема в състава на имуществото на предприятието да бъде записвана т.нар. вътрешно генерирана репутация, тъй като „е продукт на организацията и управлението на едно предприятие, без да е преминавала в владение…срещу определен еквивалент“. От изключителна важност за нас е разбирането на проф. Добрев, че репутацията следва да се показва в баланса на предприятието само при сделка по придобиване. Това са случаите, при които „едно акционерно дружество откупува имуществото на предприятието по цена, която надвишава тази на отделните предмети“. В този случай авторът счита, че „разликата в цените се счита като еквивалент за всички юридически неуловими, но стопански съществуващи предимства, свързани с съществуването на едно организирано и функциониращо предприятие (клиентела, текущи сделки и пр.)“. Именно „тази разлика трябва да бъде формално изразена чрез отделна счетоводна сметка, а в баланса – в отделно активно перо“, казва проф. Добрев и допълва, че по този начин няма да се „замедлява“ (намалява - *бел. моя*) действителната стойност на придобитото имущество.

Интерес за нас представлява развитието във вижданията на проф. Добрев, което може да проследим в разширеното и допълнено издание на неговия труд от 1946 г. вече със заглавие „Теория и анализ на балансите“. Тук авторът отново застъпва тезата за наличие на нематериални блага в предприятието, но вече детайлно ги посочва като оргинерни и деривативни такива. Според него „оргинерните нематериални блага могат да бъдат всички

[5] Филипова, Ф., Финансовото счетоводство и качеството на финансово-счетоводната информация, изд. Стено, Варна, 2012, с.69.

[6] Свраков. Ант., Размисли за счетоводството в минало и настояще време, ИК „Труд и право“, София, 2014, с.130.

[7] Добрев, Д., Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на Закона за търговските книги, Печатница на армейския военно-издателски фонд, София, 1922, с.54-55.

Electronic copy available at: https://ssrn.com/abstract=2868578

творчески извоюванистопанско-организационни предимства на предприятието, които косвено оказват своето придобивно въздействие“. И посочва като такива: „доброто реноме, спечелената клиентела, придобитото естествено монополно положение, фабричната тайна и др.“, които допълва проф. Добрев „в английската и североамериканската литература и практика изразяват с думата „Goodwill“ капитализираната свръхрента, като резултат от покачената рентабилност в следствие използването на идеални блага.”[8] Тук за първи път проф. Добрев показва, че онова, за което той говори вече е обект на разглеждане в европейската счетоводна литература под термина „репутация“. За тези нематериални блага той казва, че дават на предприятието изгоди и предимства пред другите предприятия, но не следва да бъдат обект на „балансово активиране и капитализиране“, макар да представляват по думите на проф. Добрев „съществен продуктивен и рентабилен фактор“. Отново той вижда реалната възможност за тяхната поява в имуществото „само при една фактическа реализация (при прехвърляне актива и пасива на предприятието върху друга фирма, при сливане и др.)“.[9] За развитието на идеите на проф. Добрев говорим не просто заради обема, който е отделен за нематериалните блага в книгата от 1922 г. и 24 години по-късно, а и заради възприемането на концепцията, че съществуващите блага представляват „продуктивен и рентабилен фактор“, т.е. те могат да носят доход, който е различен от дохода от признатите в баланса на предприятието активи. Това еволюиране не приемаме да е плод на случайността, а по-скоро го разглеждаме като резултат от развитието на възгледите на водещи автори в Западна Европа като Dicksee, Tillyard, Leake и др. и разпространението на тяхното влияние у нас през годините. Натрупаният опит, публикации, бурното развитие на бизнеса, преживяната Велика депресия, са само част от факторите, които са натрупали онази бизнес практика, която е липсвала у нас по това време.

Като надграждане на разбирането на проф. Добрев за репутацията е виждането, че тя може да възникне при сделка, но вече тази сделка следва да съдържа в своя обхват „прехвърляне на актива и пасива на една фирма“, т.е. сделка с предприятието като цяло, от където пък може да кажем, че репутацията се разглежда от проф. Добрев като функционален елемент на предприятието или както той самия го нарича на „придобивната му стойност“[10]. Вниманието към нематериалните блага, обаче, следва да бъде повишено и следва да се изрази „в срока на тяхното амортизиране“, който „трябва да бъде сравнително много по-кратък, отколкото този за реалните постоянни имуществени части“.[11] По този начин проф. Добрев става застъпник на тезата, че репутацията не може да бъде постоянен актив в баланса на предприятието и следва нейната стойност във времето да намалява при представянето ѝ в имуществото на предприятието. Именно чрез нематериалните блага, той счита, че могат да се прикриват загуби, когато „посочената им в баланса стойност не съответства на тяхното значение за предприятието“.[12]

Друг виден представител на българската счетоводна школа професор Ф. Белмер, разглеждайки основното имущество говори за нематериални основни средства, към които причислява „доброто име и фирмената стойност.”[13] Той посочва „фирмената стойност“ като един от основните елементи на инвентаря (списъка на имуществото на предприятието – *бел. моя*) в колоната, описваща разполагаемите активи, в групата на нематериалните постоянни средства. Това означава, че проф. Белмер определено приема, че фирмената стойност има дългосрочен характер за предприятието. В тази връзка той посочва, че стойността им „по стабилитетни съображения не се разпределя за целия период, за който оказва влияние, а за

[8] Добрев, Д., Теория и анализ на балансите, София, 1946, с.68.
[9] Добрев, Д., Пак там, с.69.
[10] Добрев, Д., Пак там, с. 69.
[11] Добрев, Д., Пак там, с. 69.
[12] Добрев, Д., Пак там, с. 95.
[13] Белмер, Ф. Обща теория на счетоводството – част I, Варна, 1930, стр. 115-116.

по-кратък срок обикновено само за 3 до 5 години“.[14] За това свое твърдение проф. Белмер се позовава на чл.207 от тогавашния Търговски закон, според който „нематериалните блага не могат да фигурират в баланса на предприятието повече от 5 години“.[15]

В дадената от доц. В. Гериловски класификация на имуществото на предприятието е обособена отделна група за нематериалните постоянни средства на предприятието. Към тях Гериловски счита, че следва да се отнесат такива средства, които нямат материално съдържание, а представляват всевъзможни права и отношения, като клиентела патенти, организация и др.“.[16] И той, както и останалите автори от този период, счита, че тези нематериални средства могат да намерят отражение в баланса доколкото „изразяват направените разноски за тяхното придобиване“.[17] Прави впечатление, че Гериловски не използва термина репутация, а говори за „клиентелата“ и „организацията“ като специфични нематериални активи на предприятието. Трябва да отбележим и факта, че Гериловски не допуска представянето в баланса на статии, изразяващи вътрешно генерирани активи, за които предприятието не е направило разноски по придобиването, които той нарича „възникнали от само себе си“ и посочва, че „макар да са от голямо значение за успеха на предприятието, тяхната оценка се явява невъзможна, а ако се извърши – би била чисто субективна“.[18] Поради тези причини считаме, че той също подкрепя тезата, че клиентелата и организацията могат да бъдат придобити в дадена сделка и само тогава ще получат качеството на актив и ще бъдат представени в баланса на придобиващото предприятие.

Важен момент в разсъжденията на Гериловски заема въпросът за промяната на стойността на нематериалните имущества. Той отбелязва, че в някои случаи за тях не важат закономерностите, които са в сила за материалните имущества, според които тяхната стойност във времето намалява. Както отбелязва авторът едни от тези имущества (нематериални) „в някои случаи вместо да губят значението си за предприятието, с течение на времето го засилват“ и посочва като пример „клиентелата“. Теоретично, според него, ако не би могло тя „да се оценява с все по-нарастваща стойност, то би трябвало да запази поне тази, по която е придобита“.[19] Малко по-късно в своята книга, говорейки за амортизациите, той споделя, че „равномерната амортизация е особено подходяща за нематериалните средства, за които не се правят никакви разноски за запазването им, нито пък са подложени на действително обезценяване, а с амортизирането им се цели само еднакво разпределение на направените за тях разноски за няколко операционни години“.[20]

Друг автор, който отделя внимание на репутацията в своите произведения е доц. И. Пандов. Разглеждайки имуществото на предприятието Пандов говори за „нематериални постоянни имущества“ по подобие на Белмер, но ги характеризира още като „въображаеми, имагинерни активи“.[21] Като елементи на нематериалните постоянни имущества Пандов посочва патентното право, издателското право и „сумата, която е заплатена в повече от действителната стойност на придобитото чисто имущество при откупуване на едно чуждо предприятие и която съставлява един вид компенсация за получената готова клиентела“.[22] Може би това е едно от най-доближаващите се до съвременното разбиране за същността на репутацията определение. Макар да не я нарича с термина „репутация“, Пандов й придава същността на репутацията към онова време в европейските страни. Тя е представена като нещо съществуващо в бизнеса, който се придобива и което има стойност за придобиващия,

[14] Белмер, Ф., Пак там, с. 116.
[15] Белмер, Ф., Пак там, с. 116.
[16] Гериловски, В., Теория на счетоводството, Печатница „Войниковъ“, Варна, 1937, с. 14.
[17] Гериловски, В., Пак там, с. 14.
[18] Гериловски, В., Пак там, с. 59.
[19] Гериловски, В., Пак там, с. 63.
[20] Гериловски, В., Пак там, с. 207.
[21] Пандов, И., Основи и техника на счетоводството, Второ издание, София, 1945, с. 32.
[22] Пандов, И., пак там, с. 32.

която не е посочена в неговия баланс като част от чистото му имущество. Допълвайки виждането си, Пандов също посочва, че в инвентаря това перо се назовава „клиентела“ или „фирмена стойност“. Става ясно, че тази фирмена стойност не може да се появи в баланса просто така според усмотрението на собствениците, а е резултат от външна оценка, материализирана чрез сделка по придобиване на друго предприятие. Като основание за това е посочена буква „е“ от чл.6 на Закона за търговските книги, според който „нематериалните ценности (клиентела, патенти и др. придобити права) могат да фигурират в инвентаря, само ако за тяхното придобиване са изразходвани суми“.[23]

Пандов също приема, че нематериалните постоянни имущества по подобие на материалните следва да се амортизират като отбелязва, че „от теоретична гледна точка амортизацията на всяко отделно постоянно имущество следва да се разхвърля върху толкова години, колкото приблизително ще трае неговото оползотворяване“.[24] Пандов осъзнава, че тази концепция е трудно да бъде реализирана поради елемента на несигурност при определянето на полезния срок, през който ще се използват нематериалните постоянни имущества, което е съвсем разбираемо за нас. Ако за част от тях може да съществуват нормативни и договорни ограничения в срока на ползване (патенти, издателски права, концесии и т.н.), то по отношение на фирмената стойност това е било изключително трудно. Ето защо у нас е въведена системата за амортизиране на тези придобити нематериални основни имущества за период до 5 години, както посочва Пандов.

При изясняване на въпросите за годишното приключване в акционерните дружества проф. Господин Тошев обръща особено внимание на оценките на имуществата, по които те ще се представят в баланса на предприятието. Като специфична форма на нематериални ценности той посочва и „клиентелата“, за която заедно с другите нематериални ценности Тошев, също както и другите разгледани автори, посочва, че „следва да бъде представяна в инвентара само, ако за тяхното придобиване са изразходвани суми“.[25] Тук прави впечатление, че проф. Тошев не използва терминът репутация, а отново се спира на „клиентела“, характеризирайки на практика възможността за придобиването на определена нематериална ценност и освен това също се позовава на действащ нормативен акт от това време – чл.6 от Закона за търговските книги. Специфичен момент при оценката на нематериалните ценности, който проф. Тошев описва е обстоятелството, че „те подлежат също на обезценяване“[26], което пък от своя страна означава, че и той възприема схващането, че стойността на тази специфична група активи намалява с течение на времето. Като един от представителите на българската счетоводна мисъл, който често се позовава на немския опит, проф. Тошев отбелязва една специфична норма на немския AktGes (Закон за дружествата или Търговски закон), която да се използва и у нас. Тя се отнася до представянето в баланса на специфичното за нашите разбирания балансово перо “Goodwill”, което следва “да показва стойността на фирмата взета като цяло, тогава, когато платената за нея сума надминава стойността, която имуществата са имали в момента на изкупуването и то само разликата между тази стойности броената сума“.[27] Тук проф. Тошев за първи път, правейки паралел между установената у нас практика и тази в някои западно-европейски страни, говори за използването на термина „Goodwill” (репутация) като израз на платената в повече сума при придобиване на имуществото на едно предприятие. Самият факт, че такава разлика може да съществува означава, че стойността на предприятието през призмата на евентуалния купувач може да се различава от стойността на неговите активи и тази разлика би носила допълнителна стойност за придобиващия щом се предлага да бъде характеризирана като

[23] Пандов, И., пак там, с. 33.
[24] Пандов, И., пак там, с. 32.
[25] Тошев, Г., Счетоводство и баланси на акционерните дружества, Печатница „Художник“, София, 1942, с.53.
[26] Тошев, Г., Пак там, с.53.
[27] Тошев, Г., Пак там, с.54.

актив. Освен фактът, че признава съществуването на репутацията като такава за нас от особено значение е обстоятелството, че проф. Тошев, опирайки се отново на германския търговски закон, споделя виждането, възприето в Германия, че „така установеното перо в баланса трябва да се погасява чрез определени годишни обезценки *или* отнасяне на съответната сума по корективна сметка (за амортизации – *бел. и курсивът мои*).“[28] Тази идея за алтернативност в третирането на репутацията приемаме като израз на високата степен на трудност при определяне на полезните срокове за нейното амортизиране от една страна и на нарастващата роля на консерватизма в Европа, свързана с възможността за корекции на стойността на репутацията, различни от амортизацията, с цел да се създадат по-точни правила за оценяване и да се представят по-достоверно специфичните елементи на имуществото на предприятието с нематериален характер.

Като обобщение може да кажем, че репутацията като понятие е позната в българската специализирана литература по счетоводство и на нашата счетоводна практика до 1945 година. Тя се среща и в научно – специализираната литература по счетоводство до края на 40-те години като понятие, означавано с различни термини, но с еднакво смислово съдържание, като основно терминът „репутация” е служел за изразяване само на т.нар. положителна репутация. В този период от време макар да липсва специален Закон за счетоводството са налице различни нормативни актове, които регулират счетоводството и имат пряко отношение към въпросите на репутацията. Такива са Търговския закон и Закона за търговските книги, които внасят ясното по отношение на основните регламентации при представянето на финансовите отчети и дават насоки за конкретни процедури при оценката и представянето на нематериалните основни средства като част от имуществото на предприятията.

Развитие на вижданията за репутацията в периода 1948 – 1990 г.

В периода след 1948 г. до края на 1990 г. понятието „репутация“ изчезва от българската счетоводна литература. Социалистическият модел на счетоводна система не приемаше наличието на подобни “смущаващи” пера в балансите и те са заклеймени и елиминирани. За този период от икономическото развитие на България е характерен моделът на централизираната планова икономика. При него собствеността на всички средства за производство е съсредоточена единствено в държавата. В този период частната инициатива отсъства и характерът на икономическите отношения обуславя и промяната във формата на отчетността. Сливанията и придобиванията на практика отсъстват от стопанската практика на страната поради наличието на единна собственост и до колкото може да се говори за преобразуване на предприятията от това време, то всъщност се касае за преобразуване на предприятия в рамките на едно държавно стопанско обединение (ДСО) или под една „шапка“, които сполучливо са наречени от М. Велков „комбинационни преобразувания“.[29] Липсата на такива сделки е фактически обусловена от разбирането, че „средствата, предоставени на отделното предприятие за осъществяване на планираната му дейност, са част от социалистическите фондове на страната, са социалистическа собственост“[30], а от друга страна отсъствието на същински придобивания на предприятия е факторът, който предопределя и липсата на репутацията като елемент на социалистическите баланси. Установената политическа система и социално-икономически отношения в страната водят до кардинална промяна в изграждането и функционирането на счетоводната система. За влиянието на идейно-политическата пропаганда върху счетоводството може да получим

[28] Тошев, Г., Пак там, с.53.
[29] Велков, М. Бизнескомбинациите - същност и проблеми на счетоводното им отчитане, сп. Данъчна практика, бр. 9, 1999, с. 61.
[30] Бойчев, Б., Тотев, Т., Спасов, Д., Обща теория на социалистическата счетоводна отчетност, ДИ Варна, 1964, с.94

информация от публикуваните учебници по Обща теория на социалистическата отчетност от това време. Така например през 1964 г. проф. Тотев, Проф. Бойчев и доц. Спасов отбелязват, че „при социализма всички средства на отчетно обособеното звено и техните източници са реално съществуващи“ докато „в баланса на капиталистическото предприятие обаче се посочват (изхождайки пак от личните интереси) редица средства и източници на средства, които в действителност не съществуват, които са въображаеми, които са предполагаеми, които съществуват само за отделния капиталист, но не и за капиталистическото общество като цяло“.[31] Тук основно се визират онези средства на предприятието, които имат нематериален характер и най-вече „балансовите пера „Фирмено право“ и „Клиентела“. Тези две балансови статии, които както разгледахме в предходните години са били израз на концепцията за репутацията у нас, са заклеймени от социалистическата отчетност, тъй като произтичат от характера на капиталистическите отношения и „когато капиталистът примерно преотстъпва своето предприятие на друг капиталист, той търси да получи пари за фирменото си право и за клиентелата“ докато „за социалистическото общество те (фирменото прави и клиентелата на ЦУМ, например – *бел. моя*) нямат стойностен израз и не могат да се изразяват в пари, макар, че имат голямо стойностно значение за народното стопанство“.[32] Стига се до там да се твърди, че „балансите на капиталистическите отчетно обособени звена не отразяват действителността“, че „са изопачени“ и „чрез тях действителността се забулва, прикрива и т.н.“, поради което балансите, съставени от капиталистическите предприятия са наречени „забулени“, „воалирани“ и в много случи „фалшифицирани“.[33] Разбира се и в този период счетоводството продължава да бъде социалния феномен, който следва социално-икономическите и политически условия на времето, което още веднъж се потвърждава при разглеждането на въпросите за репутацията в нашата счетоводна теория.

Развитие на вижданията за репутацията в периода след 1990 г.

В периода след 1990 г. настъпи нова промяна в икономическите отношения в страната ни, която скъса със системата на централизирано планово стопанство и пое по пътя на пазарната икономика. Тази промяна бе съпътствана с промяна в собствеността на множество предприятия, нарастване на частната бизнес инициатива, което създаде предпоставки да се говори отново за пазарна оценка на стойността на отделното предприятие, за сделки по сливане и придобиване и респективно до появата на репутацията като счетоводен обект в нашата счетоводна литература и стопанска практика. Въпреки това много малко съвременни български автори са известни с публикации, посветени на репутацията като обект на счетоводството. Един от тези автори, който с нескрит интерес изучава полето на бизнескомбинациите и репутацията, е проф. Ф. Филипова. Тя определя репутацията като “стойностен израз на преимуществата (или недостатъците) в дейността на едно предприятие, разглеждани от позициите на клиентелата”.[34] Според Филипова репутацията е присъща за бизнес, който е работещ и е „нещото, което отличава един установен бизнес от този, който стартира“ и допълва, че „репутацията е нематериална, неразривно свързана с бизнеса, с предприятието, т.е. няма самостоятелно съществуване, трудно е да се определи стойността й отделно от бизнеса“.[35] Няма как да не се съгласим и с тезата на автора, че противоречивата природа на репутацията и поставянето на счетоводните правила в услуга на „големите

[31] Бойчев, Б., Тотев, Т., Спасов, Д., Пак там, с.91.
[32] Бойчев, Б., Тотев, Т., Спасов, Д., Пак там, с.92.
[33] Тотев, Т., Спасов, Д., Базлянков, М., Обща теория на социалистическата счетоводна отчетност, Книгоиздателство „Георги Бакалов“, Варна, 1978, с.140.
[34] Филипова, Ф., Бомба в баланса или златно находище, Сп. “Икономика”, бр. 11, 1991 г., стр. 41
[35] Филипова, Ф., Хармонизация на счетоводството. Международни счетоводни стандарти, Стено, Варна, 2001, с. 83.

играчи“ са част от основанията за наличието различията в счетоводното регламентиране на отчитането на репутацията в световен мащаб. Важността на репутацията както за счетоводството като теория, така и за бизнеса, може да бъде описана със заглавието на една от публикациите на Филипова, посветена на този въпрос: „Бомба в баланса или златно находище“.[36]

Според Ж. Бонев, „за да се обяснят сериозните дебати в световен мащаб по отношение на търговската репутация, първо трябва да се отговори на въпроса „Какво представлява репутацията?“ [37] Той приема, че „положителната търговска репутация е актив, но с особен характер. Касае се за сбор от качества, от които се очаква икономическа изгода, но които не са индивидуално разграничими, тъй като включват и персонал, и реноме, потребителски търсене и т.н.“[38] Това дава основание на Ж. Бонев да счита, че „положителната репутация представлява плащане за очаквани бъдещи изгоди“ и това е причината тя да се третира като „дълготраен актив с особен характер“. Освен това Бонев счита, че “репутацията е плащане от страна на придобиващия над стойността на придобитото с мотив, че очакваните бъдещи икономически изгоди ще компенсират този разход”.[39] Интерес представлява продължението на разсъжденията за репутацията, където Бонев разглежда начините, по които може да се прояви бъдещата икономическа изгода. Според него това може да стане по два начина: като синергизъм между придобитите разграничими активи *или* от активи, които поотделно не отговарят на изискванията за признаването им, но за които придобиващият е готов да заплати. Тази постановка на пръв поглед изглежда логична, но трудно бихме могли да я приемем в чист вид, тъй като считаме, че не е достатъчно придобиващото предприятие да получи след бизнескомбинацията определен комплекс от нематериални предимства, за да говорим за наличието на репутация. Ако този комплекс няма да носи изгода на придобиващия или ако той не успее да интегрира придобитите преимущества към съществуващия бизнес, то тогава очакваната икономическа изгода няма да се реализира.

Професор Трифон Трифонов разглежда бизнескомбинациите като форма за получаване на определени предимства и посочва, че в годините до средата на 40-те години на 20 век „за финансово-счетоводния мениджмънт конкретното предимство от дружествената покупка (покупката на едно дружество от друго – *бел. моя*) е било формирането на т.нар. репутация“.[40] Самият той, обаче, не изяснява в дълбочина същността на репутацията, а приема дефиницията, която е дадена за нея в приложимите счетоводни стандарти като казва, че „всяко превишение на цената на придобиването при бизнескомбинацията над справедливата цена на нетните активи на придобитото дружество се определя като репутация“.[41]

За положителната репутация доц. Н. Градев пише, че тя е „стойностен израз на доброто име (имиджа, реномето), конкурентоспособността, натрупания опит, изгодното месторазположение на предприятието, на положителното отношение на неговата клиентела към дейността му и пр.“.[42] Позволяваме се да разгледаме виждането на Градев, тъй като то много напомня на тезата, застъпвана от редица европейски автори, че репутация е израз на определен набор от нематериални предимства, които остават извън обсега на традиционното счетоводно отчитане. Независимо, че говори за наличието на такива предимства, чиито изразител се явява репутацията, Градев също е на мнение, че „тя се измерва, оценява и признава при придобиване на цяло предприятие“[43], което за нас означава, че авторът приема,

[36] Филипова, Ф., Бомба в баланса или златно находище, Сп. “Икономика”, бр. 11, 1991 г.
[37] Бонев, Ж., Дочев, Ив., Бизнескомбинации – счетоводни данъчни и правни аспекти, ФорКом, 1999, с. 27.
[38] Бонев, Ж., Дочев, Ив., Пак там, с.27.
[39] Бонев, Ж. и Дочев, Ив., Пак там, с. 50
[40] Трифонов, Тр., Бизнес комбинации и консолидация на финансови отчети, Тракия-М, София, 2004, с.26.
[41] Трифонов, Тр., Пак там, с.40 и с.97.
[42] Градев, Н., Обща теория на счетоводството, Варна, 2000, с. 60.
[43] Градев, Н., Пак там, с. 60.

че поради тези именно предимства даден бизнес има възможността да печели повече от обичайно генерираните печалби от останалите предприятия.

В разсъжденията си относно репутацията доц. Н. Орешаров по-скоро изяснява същността на репутацията чрез начина за нейното измерване. Така той внася свое разбиране за репутацията макар в основата на разсъжденията му да стои теорията за синергизма. Разбирането на Орешаров почива на тезата, че репутацията не бива да се изчислява като разлика между цената на придобиване и справедливата стойност на придобитите разграничими нетни активи на придобиваното предприятие. Според него следва да бъде извършена оценка на придобиваното предприятие като цяло и „разликата между справедливата стойност на нетните активи и стойността на придобиваното предприятие като цяло показва с колко финансовата оценка на същото като една функционираща имуществена съвкупност е по-голяма от аритметичната сума на стойностите на отделните елементи, съставляващи тази съвкупност“.[44] Орешаров счита, че тази разлика е изразител на способността на определена правна и фактическа съвкупност от права и задължения да формира една увеличена, по-голяма стойност, поради което счита, че именно така описаната разлика представлява репутацията.

Един от авторите, които приемат капитализирането на репутацията и посочването ѝ като актив в баланса е доц. Св. Стефанов. Той счита, че „подобен вариант на счетоводно третиране на положителната търговска репутация е в пълно съответствие с икономическата и счетоводната логика, тъй като придобивайки дадено предприятие инвеститорът очаква да реализира икономическа изгода“.[45] Доразвивайки тезата си Стефанов посочва, че „положителната репутация е израз на предимствата, които той ще получи в резултат на сделката“, което пък според него е основание да се твърди, че икономическата изгода не намалява за придобиващия и възникващата репутация не съответства на разбирането за разход в счетоводството.

В публикациите на други български автори, посветени на бизнескомбинациите, също се споменава репутацията, но без задълбочено да се изследва нейната същност като просто се приема, че тя отговаря на определението, дадено за нея в приложимите счетоводни стандарти и от тази позиция последователно се изяснява начина за нейното признаване и счетоводно представяне във финансовите отчети на предприятията. [46]

Обективният анализ ни задължава да кажем, че в нашата специализирана литература съществуват и критични мнения по отношение на признаването на репутацията като част от имуществото на предприятието. Така например доц. Антон Свраков счита, че „репутацията няма как да покрие критериите за актив“ като определя извършените последни промени в нейното счетоводно третиране като неамортизируем актив за „странни“.[47] Разбирането за репутацията, според Свраков, се „люшка в широки граници“, което прави счетоводното ѝ третиране толкова различно през годините. Споровете относно същността на репутацията и начините за нейното счетоводно отчитане той отдава на различията между „разбиранията на двете основни счетоводни школи“, от които обаче бизнесът често е единственият ощетен, тъй като той има нужда от решения, а не от спорове.

В лицето на доц. В. Вечев концепцията за признаването на репутацията като актив във

[44] Орешаров, Н., Някои възможности за подобряване на счетоводно-информационното осигуряване на управлението при преобразуване чрез вливане или сливане на търговски дружества, сп. „Български счетоводител“, бр. 10, 2006, с.12.

[45] Стефанов, Св., Относно счетоводното отчитане на приватизационните сделки, сп. Известия, бр.4, 2000, с.83.

[46] Вж. Крумова, Д., Отчетни аспекти на бизнескомбинациите„ Годишник на СА „Д.А. Ценов“, Свищов, 2002, с.298-299; Костов, Б., Георгиев, Т., Преобразуване на търговските дружества, сп. Наръчник на икономиста, бр.9, 2008, Изд. Плутон-1, Пловдив; Златков, Ив., Обезценка на положителна репутация, придобита при бизнескомбинация, сп. Счетоводство XXI, април 2009, с. 2-4.

[47] Свраков. Ант., Размисли за счетоводството в минало и настояще време, ИК „Труд и право“, София, 2014, с.233.

финансовите отчети също среща съпротива. Разглеждайки банковите бизнескомбинации той твърди, че разликата между платената цена на придобиване и стойността на придобитите разграничими нетни активи и поети пасиви не следва да се представя като репутация, тъй като не отговаря на критериите за актив. Според него „логически по-издържано е признаването на този вид разлики…да става в печалбата и загубата, т.е. като разход“.[48] Основание за това си виждане Вечев търси в дефиницията за разход, дадена в Общите положения за изготвяне на финансовите отчети като аргументира, че „частта от плащането която превишава стойността на нетните активи е с характер на изходящ паричен поток, което по същество представлява намаление на актив (парични средства) и може да се признае за разход“.[49] Освен това Вечев счита, че налагането на „посочен срок на амортизацията“ (според предишните версии на стандарта за отчитане на бизнескомбинациите) води до „проява на субективизъм“ от страна на ръководството. Затова той предлага посоченият от него „разход да се трансформира на систематична база“ като това да става на основата „на максималните срокове на придобитите актив и поетите пасиви“.[50]

Ние считаме, че определено може да се каже, че репутацията покрива критериите за „актив“, заложени в счетоводните стандарти, но това не е предмет на настоящата статия. Освен това становището, което сме изразявали и преди е, че „репутацията не следва да се разглежда просто като разлика между платената от придобиващия цена и стойността на нетните активи на придобитото предприятие, а има и чисто икономически смисъл като включва в себе си стойността на всички онези преимущества на бизнеса, които са останали счетоводно неуловими“.[51] Възприемането на репутацията като израз на имплицитните, неуловими по счетоводен път предимства на бизнеса ни дава основание да говорим за репутацията като за отражение на неосезаемото в бизнеса.

Виждането, че репутацията следва да се приема като разход не изглежда нелогично още повече на фона на аналогичното третиране на обратният вариант на разлика - при възникване на т.нар. печалба от изгодна покупка (или както до скоро се наричаше – отрицателна репутация), но тук според нас следва аргументирано да се обоснове защо и поради какви причини разумен бизнесмен би платил съвсем доброволно дадена сума, която значително превишава справедливите оценки на придобитото от него под формата на отделни съществуващи нетни активи. Според нас единственият разумен аргумент в случая следва да се търси в оценката на икономическия потенциал на придобитото предприятие под формата на не представени счетоводно преимущества с определено нематериален характер, които обаче имат значение за неговата цялостна оценка като действащ бизнес.

Заключение

Макар да не претендираме за абсолютна изчерпателност по отношение на обхвата на разгледаните автори може да кажем, че в българската специализирана литература по счетоводство репутацията винаги е намирала своето място. Още в зората на литературния период на репутацията (1910-1920 г.), следвайки публикациите на видни европейски автори по темата, нашите учени са се опитвали да придадат и местно звучене на този въпрос. Преминавайки през годините на социализма, където репутацията е заклеймена като перо в баланса, което пък е следствие от наложения модел на собственост и икономически отношения, в наши дни интересът към темата отново е на дневен ред и присъства в

[48] Вечев, В., Счетоводно интерпретиране на банковите бизнес комбинации, Сборник с доклади от научна конференция „Качество и полезност на счетоводната информация“, Изд. „Наука и икономика“, Варна, 2012, с.190.
[49] Вечев, В., Пак там, с. 190-191.
[50] Вечев, В., Пак там, с. 191.
[51] Атанасов, Ат., Репутацията в системата от критерии за оценка на инвестиционната привлекателност на предприятието, сп. Управление и устойчиво развитие, изд. ЛТУ, София, 2009, с. 158-163.

публикациите на отделни автори. В значителен период от време липсата на специализирано законодателство, което да урежда специфични счетоводни проблеми, които възникват е била запълвана от публикациите на изтъкнати български учени в областта на счетоводството. Изложеното до тук като историческо развитие на концепцията за репутацията у нас твърде много напомня на периодизацията в развитието на счетоводството в България, изградена от Свраков.[52] Считаме, че по отношение на развитието на вижданията за репутацията у нас също бихме могли да обособим три отделни периода, а именно:

- Периода от първите години на 20 в. до края на 40-те години на 20 в. – това е периодът, в който вижданията на българските учени по счетоводство са в унисон с европейското разбиране за репутацията. Тя приемат нейното съществуване макар и не всички да използват думата репутация като посочват, че възникването й може да бъде оценено само при сделка с предприятието.
- От края на 40-те години до началото на 90-те години на 20 век – този период се характеризира с наложения социалистически модел на отчетност, отговарящ на създадения модел на социално – икономически отношения в страната. Репутацията не присъства като перо в социалистическите баланси.
- От началото на 90-те години на 20 век до наши дни – това е т.нар. от нас съвременен период в развитието на репутацията. Той е характерен и с появата на първите писани счетоводни правила, залегнали в счетоводните стандарти, по отношение на бизнескомбинациите и репутацията, които са обект на разглеждане в следващите параграфи.

Използвана литература

1. Dicksee, L.R., Tillyard, F., Goodwil and Its Treatment in Accounts, Gee&Co, Third Edition, 1906.
2. Атанасов, Ат., Репутацията в системата от критерии за оценка на инвестиционната привлекателност на предприятието, сп. Управление и устойчиво развитие, изд. ЛТУ, София, 2009.
3. Белмер, Ф. Обща теория на счетоводството – част I, Варна, 1930.
4. Бойчев, Б., Тотев, Т., Спасов, Д., Обща теория на социалистическата счетоводна отчетност, ДИ Варна, 1964.
5. Бонев, Ж., Дочев, Ив., Бизнескомбинации – счетоводни данъчни и правни аспекти, ФорКом, 1999.
6. Велков, М. Бизнескомбинациите - същност и проблеми на счетоводното им отчитане, сп. Данъчна практика, бр. 9, 1999.
7. Вечев, В., Счетоводно интерпретиране на банковите бизнес комбинации, Сборник с доклади от научна конференция „Качество и полезност на счетоводната информация“, Изд. „Наука и икономика“, Варна, 2012.
8. Вж. Крумова, Д., Отчетни аспекти на бизнескомбинациите,, Годишник на СА „Д.А. Ценов“, Свищов, 2002.
9. Гериловски, В., Теория на счетоводството, Печатница „Войниковъ“, Варна, 1937.
10. Градев, Н., Обща теория на счетоводството, Варна, 2000.
11. Добрев, Д., Учение за балансите от счетоводно, стопанско и юридическо гледище и с оглед към прилагането на Закона за търговските книги, Печатница на армейския военно-издателски фонд, София, с.54-55.
12. Добрев, Д., Теория и анализ на балансите, София, 1946.
13. Златков, Ив., Обезценка на положителна репутация, придобита при бизнескомбинация, сп. Счетоводство XXI, април 2009.
14. Костов, Б., Георгиев, Т., Преобразуване на търговските дружества, сп. Наръчник на

[52] Свраков. Ант., Размисли за счетоводството в минало и настояще време, ИК „Труд и право“, София, 2014, с.130.

икономиста, бр.9, 2008, Изд. Плутон-1, Пловдив;

15. Орешаров, Н., Някои възможности за подобряване на счетоводно-информационното осигуряване на управлението при преобразуване чрез вливане или сливане на търговски дружества, сп. Български счетоводител, бр. 10, 2006.

16. Пандов, И., Основи и техника на счетоводството, Второ издание, София, 1945.

17. Русев, Ив., Счетоводната и търговско-правната литература на Българското Възраждане, сп. Счетоводна политика, бр.1, 2 / 2006.

18. Свраков. Ант., Размисли за счетоводството в минало и настояще време, ИК „Труд и право“, София, 2014.

19. Стефанов, Св., Относно счетоводното отчитане на приватизационните сделки, сп. Известия, бр.4, 2000.

20. Тотев, Т., Спасов, Д., Базлянков, М., Обща теория на социалистическата счетоводна отчетност, Книгоиздателство „Георги Бакалов“, Варна, 1978.

21. Тошев, Г., Счетоводство и баланси на акционерните дружества, Печатница „Художник“, София, 1942.

22. Трифонов, Тр., Бизнес комбинации и консолидация на финансови отчети, Тракия-М, София, 2004.

23. Филипова, Ф., Бомба в баланса или златно находище, сп. “Икономика”, бр. 11, 1991 г.

24. Филипова, Ф., Финансовото счетоводство и качеството на финансово-счетоводната информация, Стено, Варна, 2012.

25. Филипова, Ф., Хармонизация на счетоводството. Международни счетоводни стандарти, Стено, Варна, 2001.

26. Официална интернет страница на Ocean Tomo, LLC, the Intellectual Capital Merchant Banc firm, http://www.oceantomo.com/2015/03/04/2015-intangible-asset-market-value-study/, видяна на 10.10.2016 г.

За контакти
ас. Атанас Цвятков Атанасов
Икономически университет - Варна
atanasov_at@ue-varna.bg