



ОТЧИТАНЕ НА НЕПАРИЧНИ (АПОРТНИ) ВНОСКИ

Доц. д-р Живко Бонев
Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор

Резюме

Непарична вноска в капитала на търговско дружество е един много често прилаган начин на инвестиране, което поставя редица въпроси от практическо естество. Именно на тях е посветена и настоящата статия.

На първо място е изяснена същността на непаричната вноска. Разгледано е и различието в третирането и при персоналните и капиталови дружества, като основно се разглежда регламентът в Търговския закон.

На второ място е характеризирането на обекта на непаричните вноски, в който не влизат парични средства и бъдещ труд или услуги.

Обърнато е внимание на случаите, при които се осъществява апортът: при учредяването на дружеството и при последващо увеличение на капитала и изискванията за спазване на регламентите на Търговския закон за начина на регистрирането им, включително данните за непарична вноска в дружественния договор или в устава.

Разгледан е и въпросът за еднократното или на части внасяне на апортната вноска, както и формата на вписването в зависимост от характера на вноската и начина на извършването ѝ.

Сериозно внимание е отделено на влиянието върху счетоводното отразяване на стойностната им оценка. Посочено е нормативното изискване за капиталовите дружества съгласно Търговския закон чрез съдебна експертиза. Посочено е и съдържанието на заключението на вещите лица. Обърнато е внимание на изискването, че в дружествените документи вписаното участие в капитала не може да е по-голямо от оценката на вещите лица и начина на реагиране при такава ситуация.

Разгледано е съотношението между оценката на вещите лица, от една страна, и балансовата стойност на внасяните активи и участието в капитала, от друга. На тази основа са изведени основните изисквания към счетоводното отразяване при несъвпадането им съответно при апортьора и при приобретателя. Общо възможните комбинации са посочени таблично, определящи общо 9 варианта на комбиниране, които предизвикват изисквания към едната или другата страна, или към двете страни.

Разгледан отделно е и въпросът на апортиране на вземане от самото дружество, в което се апортира.

В статията се разглеждат и въпросите за данъчното третиране на непаричните вноски.

Посочени са и задачите на независимия финансов одит във всяка една от двете страни.

Ключови думи:

Непарична вноска / Апорт

Същност

Непарична вноска в капитала на търговско дружество е всяко право, оценено в пари, вносимо в капитала на търговско дружество. Като синоним на него обикновено се използва по-краткият термин „Апорт”. Внасянето на непарична вноска е регламентирано в Търговския закон – дял трети Търговски дружества, глава първа Общи положения, чл. 72 и следващи под наименованието „непарични вноски”.

Самото наименование „непарични вноски” определя, че от обекта се изключват паричните средства. Следователно обект на непарични вноски могат да бъдат: различни вещни права върху движими и недвижими вещи; имущество на търговско дружество, права върху ценни книги; права на вземане; права на интелектуална собственост и пр. В този широк обхват Търговският закон не допуска като непарична вноска бъдещ труд или услуги.

Тъй като това са вноски в капитала на търговско дружество, но в специфична форма, те могат да се правят както при учредяването на дружеството, така и при последващо увеличение на капитала. Това налага спазването на изискванията на Търговския закон за начина на регистриране или на увеличаване на капитала, посочени в чл. 148, 192, 193 и др.

Във всички случаи, независимо от правната форма, се изисква съгласие на съдружниците (акционерите) и включването на внасянето на непарична вноска в дружествения договор или в устава, като в тях се отразява:

- * пълно описание на непаричната вноска;
- * нейната парична оценка;
- * идентификация на вносителя;
- * номиналната стойност на предоставените дялове или акции.

На следващо място стои въпросът за пълното еднократно или на части внасяне на апортната вноска. В някои страни (САЩ) се допуска внасяне на апорта на части. Този ред е възприет и във Втора директива на ЕС, но в повечето страни членки се изисква апортът да се внася изцяло.

В България няма изрично разпореждане по този въпрос, но се приема, че вносителят е длъжен да направи вноската изцяло, тъй като дружеството я придобива в момента на учредяването, респективно при увеличение на капитала, т.е. от момента на вписването на съответния акт.

Изискванията, уреждащи непарични вноски в капитала за капиталовите и персоналните дружества, са различни:

- За персоналните дружества въпросът е предоставен за уреждане договорно чрез учредителните договори.
- За капиталовите дружества редът и изискванията са определени в Търговския закон.

Съществен въпрос е формата на вписването, която зависи от характера на вноската и начина на извършването ѝ.

Принципно формата зависи от характера на апортираното имущество, съобразено с предписаната от закона форма за тяхното учредяване или прехвърляне. Така:

* Когато се касае до права, за учредяването или прехвърлянето на които се изисква нотариална форма, това се извършва с дружествения договор по този именно вид.

* При вноска в акционерно дружество Законът изисква към устава да се приложи писмено, с нотариално заверен подпис съгласие на вносителя с описание на вноската.

* Апортирането на вземания се извършва с дружествения договор, съответно с устава. Тези вземания могат да са вземания от трети лица и вземания от предприятието, в което се апортира. Това предполага вносителят да приложи доказателства, че е съобщил на длъжника за прехвърлянето на вземането, което изискване не се прилага, когато вземането е срещу самото дружество, в което се прави тази вноска.

* Когато вноската има за предмет вещно право върху недвижима вещ, съответният орган на дружеството след възникването му представя в службата по вписванията за вписване нотариално заверено извлечение от дружествения договор, а когато е необходимо и отделно съгласие на вносителя. При вписването съдията по вписванията проверява правата на вносителя.

Всичко посочено има отношение предимно върху допустимостта и документирането на апортната вноска. Върху счетоводното отразяване обаче като основен въпрос при непаричните вноски се явява тяхната оценка, което е свързано и с получаваните права. Нормативно Търговският закон третира само оценяването на вноската в дружество с ограничена отговорност, акционерно дружество или командитно дружество с акции. Регламентирано е в чл. 72, ал. 2, който предвижда оценката на вноската да бъде определена чрез съдебна експертиза в състав от три независими вещи лица, посочени от длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията на дружеството.

Определено е и съдържанието на заключението им, а именно: „пълно описание на непаричната вноска, метода на оценка, получената оценка и нейното съответствие на размера на дела от капитала или на броя, номиналната и емисионната стойност на акциите, записани от вносителя”.

Заключението се представя в търговския регистър със заявлението за вписване.

Важно в момента е, че в дружествените документи вписаното участие в капитала не може да е по-голямо от оценката на вещите лица. Ако акциите се продават по цена по-висока от номиналната, тяхната минимална продажна цена се определя в решението на общото събрание. Това поначало предопределя окончателният стойностен размер на вноската и съответно дяловете/акциите, които могат да се получат срещу нея, да се установят, след като бъде приета оценката на апорта.

Оценката на вещите лица най-често се различава от балансовата стойност на внасяните активи, от предвиденото/записаното участие в капитала на дружеството. Тя може да бъде по-ниска, по-висока и рядко да съвпада. Основното изискване, посочено в чл. 72, ал. 3 от ТЗ, е оценката в дружествения договор да бъде равна или по-ниска от оценката на непаричната вноска и в никакъв случай по-висока.

Когато има съвпадение, няма никакви проблеми.

Когато оценката на вещите лица е по-ниска от записаната в дружествения договор, има две възможности (чл. 72, ал. 4 от ТЗ):

- вносителят да направи допълнителна парична вноска за разликата между оценката на вещите лица и оценката в дружествения договор;
- вносителят да се откаже от участието си в дружеството, респ. от увеличението на капитала. Това води до промени в дружествените договорни отношения и свързаните с тях документи.

Явно подобен вариант, макар и неописан в посочената алинея, би могъл да съществува и ако дружествените договорни отношения се приведат в съответствие с оценката на вещите лица.

Когато оценката на вещите лица е по-висока от вписаната в дружествения договор, ако вносителят е съгласен с оценката, непаричната вноска се вписва в дружествения договор, съответно устава, и съответно се отчита разлика, за което трябва да има съгласието на съдружниците за промяна в отношенията. Вносителят не може едностранно на тази основа да завиши своето участие в капитала на дружеството.

Счетоводно отчитане

Внасянето на непарична вноска в капитала на дружеството по същество е форма на инвестиране и отчитането ѝ е подчинено на всички изисквания на отчитане на инвестициите. Това засяга както приобретателя, така и вносителя, когато е търговец. Известно е, че тук действат специфични правила, които имат и своето отражение в счетоводното отчитане. Посоченото предполага разглеждането на счетоводното отразяване при всяка от тези страни.

Принципните правила в това отношение са:

1. Вносителят е инвеститор и трябва да отчете своята вноска като създаване или увеличаване на балансовата стойност на инвестицията. Тъй като се касае до непарична вноска, следва да създаде или увеличи стойностно инвестицията срещу намаление на активите, които е внесъл.
2. Приобретателят трябва да отчете получените (внесените) активи и да отрази възникването на нов или увеличаването на участието на съществуващ капиталовложител.
3. При апорта една и съща сума определя стойността на придобиване и на инвестицията при вносителя и на придобиването на имущество. Като такава справедлива стойност следва да се приеме оценката на апортираните активи, установена от вещите лица по чл. 72 от ТЗ.

4. При разлика между така определената справедлива стойност на инвестицията и балансовата стойност на апортираните активи – положителна или отрицателна, тя представлява резултат от сделката по апорт и следва да намери текущо счетоводно отчитане в отчета за приходите и разходите на предприятието вносител за периода.
5. По принцип съгласно чл. 72, ал. 3 от ТЗ емисионната стойност не може да бъде по-ниска от номиналната стойност на придобитото участие в капитала.
6. Съгласно чл. 73а от ТЗ „задължението на съдружниците в дружеството с ограничена отговорност и на акционерите за вноски в капитала не може да бъде опрощавано освен при неговото намаляване, нито да се прихваща”.

На тази основа е възможно да възникнат множество различни хипотези в зависимост от съотношението между отделните оценки, а те са:

- * балансовата стойност на внасяните непарични активи;
- * оценката на непаричната вноска от вещите лица;
- * оценката, записана в дружествените документи.

При непарична вноска конкретното счетоводно записване се определя на основата на комбиниране и модифициране на тези основни възможности и изисквания, на базата на едновременно отчетените разлики между оценката на непаричната вноска, дадена от вещите лица, от една страна, и балансовата стойност и участието в капитала, от друга. Когато има стойностно съвпадение, не възникват особености. При наличие на различия трябва счетоводното отчитане да се съобрази с тях:

А). При разлика между оценката на вещите лица и балансовата стойност на внасяните активи

1. Когато оценката на вещите лица е по-ниска от балансовата стойност на внасяните активи, апортьорът отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита загуба.

2. Когато оценката на вещите лица е по-висока от балансовата стойност на внасяните активи, апортьорът отчита инвестицията по тази оценка, отписва активите по балансовата им стойност и отчита печалба.

Б). При разлика между оценката на вещите лица и договореното или вписано в дружествените документи участие в капитала

1. Оценката на вещите лица е по-ниска от договореното или вписано в дружествените документи участие в капитала.

Търговският закон не допуска да се предоставя участие в капитала, превишаващо оценката на вещите лица. Като изключение това е възможно само когато вносителят направи и допълнителна парична вноска за разликата в оценката и предоставеното участие.

При наличие на такова съгласие за допълнителна парична вноска за разликата между оценката на вещите лица и договореното участие в капитала:

- * Вносителят ще отчете инвестиция по оценката на вещите лица, т.е. по справедлива стойност, увеличена с паричната вноска. Насреща ще отпише непаричните активи по балансовата им стойност и внесените парични средства.
- * Приобретателят ще отчете придобитите парични средства и непарични активи по тяхната справедлива стойност и ще отрази участието на вносителя в капитала равно на общата им стойност, т.е. на договореното.

При липса на съгласие апортьорът следва да се откаже от участието си, при което ще се извърши промяна в учредителните документи или тези за увеличение на капитала или договореното и вписаното участие се приведе в съответствие с оценката, при което вече няма да има такава разлика.

2. Когато оценката на вещите лица е по-висока от договореното или вписано в дружествените документи участие в капитала, приобретателят ще отчете придобитите активи по справедливата им стойност, участието в капитала по договореното или вписано участие и ще отрази получаването на капиталови резерви.

В този случай между стойността на инвестицията, отразена при апортьора, и участието в капитала при приобретателя няма да има равенство.

В практиката могат да се получат различни комбинации, например едновременно разлика между оценката и балансовата стойност на активите и договореното или вписано участие в капитала. Такава ситуация налага комбиниране между посочените изисквания при счетоводното отразяване при апортьора и получателя на апорта.

В общия вид комбинациите могат схематично да се отразят по следния начин, с което се определят и основните варианти на счетоводните операции както при апортьора, така и при получателя на апорта:

Принципни комбинации	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Оценка ВЛ = бал. стойн. на внесените активи	X	X	X						
< бал. стойн. на внесените активи				X	X	X			
> бал. стойн. на внесените активи							X	X	X
Оценка ВЛ = на участието в капитала	X			X			X		
< на участието в капитала		X			X			X	
> на участието в капитала			X			X			X
вариант	1	2	3	4	5	6	7	8	9

Интерес представлява апортирането на вземане от самото дружество. Този акт често се нарича „дълг срещу собственост“.

Особеностите произтичат от по-различния характер на апортирания актив. Касае се до ситуация, при която дружеството дължи някому (съдружник/акционер или трето лице) някаква сума независимо от нейния произход. Поради финансови или по други причини предприятието не може да се издължи или предпочита да не изразходва парични средства, а да увеличи участието на този кредитор в капитала на дружеството, с което той е съгласен. Или апортирания актив е задължение на самото предприятие, в което се апортира. В този случай операциите от счетоводна гледна точка са подчинени на изискванията на МСФО 2 *Плащане на базата на акции*.

Данъчно третиране на непаричните вноски

Данъчните въпроси не са много, но трябва да се имат предвид. Те са свързани както със Закона за корпоративното подоходно облагане, така и със Закона за данъка върху добавената стойност.

Данъчно третиране по ЗКПО

При апортиране на дълготраен материален актив апортьорът прехвърля правото на собственост върху този актив на приемащото дружество, като го отписва от баланса си и го трансформира в инвестиция в апортираното дружество. Една и съща сума – справедливата стойност, определена от вещите лица, определя стойността на придобиване и на инвестицията при вносителя и на придобиваното имущество при приобретателя.

Разликата между така определената справедлива стойност на инвестицията и балансовата стойност на апортирания актив – положителна или отрицателна, представлява резултат от сделката по апорт. Доколкото в ЗКПО няма специален ред за отчитане на резултата от апорт и няма норма, която да третира този резултат като данъчна временна разлика, печалбата или загубата от сделката следва да намери текущо счетоводно отчитане в отчета за приходи и разходи на предприятието за периода.

Когато се касае за апортиране на данъчен дълготраен материален актив, в ЗКПО има изрични изисквания за определени действия. Съгласно чл. 60, ал. 2 от Закона, когато апортираният актив се отписва от счетоводния амортизационен план, то същият следва да се отпише и от данъчния амортизационен план. В годишната данъчна декларация се прилагат разпоредбите на чл. 66, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО по отношение на балансовата и данъчната стойност на отписания апортиран амортизируем актив.

Данъчно третиране по ЗДДС

Съгласно чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДС непаричните вноски не се считат за доставка „Не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от

преобразуващия се, от отчуждителя или от апортиращия в резултат на извършване на непарична вноска в търговско дружество”. Следователно при придобиването на непарична вноска не възниква основание за задължителна регистрация предвид разпоредбите на ЗДДС.

Специалната разпоредба на чл. 132 предвижда задължително да се регистрира по ЗДДС лице, което на основание чл. 10, ал. 1 придобие стоки и услуги от регистрирано лице, а Вие като апортиращо лице не сте в тази хипотеза.

Проблеми на одита

При непаричните вноски в капитала участие вземат две страни.

На тази основа те подлежат на независим финансов одит във всяка една от тях. В същото време се взема под внимание и отразяването в Агенцията по вписванията.

При вложителя проверката е в рамките на одита на инвестициите. Одиторът трябва да провери:

- правилността на класификация на инвестициите;
- избора на метод на отчитане на инвестицията и правилното му прилагане;
- начина на оценка на непаричната вноска, съотношението с балансовата стойност на вложените активи и получените права и отразяването на разликите, ако има такива.
- съответствието на получените права с регистрираните такива.

При получателя непаричните вноски са елемент от създаването и изменението на капитала на дружеството, в което е инвестирано. Така те влизат в обхвата на проверката на капитала, свързана с получените активи. За целта трябва да се провери:

- начинът на оценка на непаричната вноска и съотношението ѝ с предоставените права;
- оценката, по която са отчетени получените активи;
- регистрацията на възникналия или увеличен капитал.

Библиографска справка:

Закон за корпоративното подоходно облагане

Закон за данък върху добавената стойност

Разяснение на НАП № 2-662 от 17.04.2012 г.

Търговски закон

ACCOUNTING FOR NON-MONETARY (IN-KIND) CONTRIBUTIONS

Assoc. Prof. Jivko Bonev, PhD
Certified Public Accountant,
Registered Auditor

Summary

A non-monetary contribution in the capital of a company is a very common means for investing which poses a number of practical issues. The article discusses exactly those issues.

First, the nature of a non-monetary contribution is clarified. The article also discusses the different treatment in the case of unincorporated enterprises (partnerships) and corporations (companies), with the main focus being on the regulation of the matter as provided for in the Commerce Act.

Second, the article features the subject of the non-monetary contribution which excludes cash and future employment or services.

Special attention is paid to the conditions under which the in-kind contribution is being made: in the formation of the company or in the case of subsequent capital increase and to the requirements for complying with the regulations provides for in the Commerce Act regarding their registration, including the information on the non-monetary contribution in company's Articles of Association or the Statutes of the company.

The article also discusses the issue related to the one-off or partial in-kind contributions, as well as the form of registration, depending on the nature of the contribution and the mode of making it.

Serious consideration has been given to the impact on the accounting treatment of the valuation of the consideration. The article notes the legal requirement in respect of corporations (companies) in accordance with the Commerce Act for court-approved expert assessment. The article also points out the content of experts' conclusions. Attention has been paid to the requirement that in company documentation the registered holding in the capital may not be higher than the assessment made by experts and the way of responding to such circumstances.

The article discusses the relationship between experts' assessment, on the one hand, and the carrying amount of contributed assets and the shareholding (participation in the capital), on the other hand. On this basis, the main requirements in case these diverge have been outlined in relation to the accounting for by the contributor in-kind and the acquirer, respectively. All possible combinations have been tabulated, showing a total of 9 combination options, which result in requirements in respect to either party or to both parties.

A separate discussion has been presented of the issue related to the in-kind contribution in the company of a receivable from the same company.

The article also examines the issues related to the tax treatment of a non-monetary contribution.

The paper also specifies the tasks of the independent financial audit in each of the parties.

Key words:

Non-monetary contribution / In-kind contribution