



Munich Personal RePEc Archive

# **Subsequent Evaluation Of Goodwill - Overview Of Existing Accounting Legislation**

Atanasov, Atanas

University of Economics - Varna

June 2019

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/95329/>  
MPRA Paper No. 95329, posted 09 Aug 2019 16:04 UTC



## ПОСЛЕДВАЩО ОЦЕНЯВАНЕ НА РЕПУТАЦИЯТА – ПРЕГЛЕД НА СЪЩЕСТВУВАЩАТА НОРМАТИВНА УРЕДБА

Атанас Атанасов

## SUBSEQUENT EVALUATION OF GOODWILL - OVERVIEW OF EXISTING ACCOUNTING LEGISLATION

Atanas Atanasov

**ABSTRACT:** *The purpose of this article is to review and analyze existing practices in the accounting regulation of post-reputation accounting as one of the major problems in the field of accounting harmonization by not aiming to critically analyze individual regulations in terms of their relevance.*

*The objective analysis of the reviewed regulations allows us to summarize that the existing order for carrying out the ex post evaluation of the reputation and the specified disclosure elements are very important in order to obtain real indications of the business situation and the need for impairment but on the other hand they are extremely sensitive and easy to manipulate, as they use internal assumptions and assessments of enterprise management that are extremely difficult to verify. We believe that this is one of the main prerequisites for changing the regime in subsequent accounting for goodwill.*

**Key words:** goodwill accounting, subsequent evaluation, IFRS, FASB

### Въведение

Последващото оценяване на средствата на предприятието е определящо по отношение на тяхното стойностно изражение във финансовите отчети на предприятията и е от ключово значение за начините, по които ще бъде възприемана финансовата информация. Освен това, адекватното и коректно оценяване на активите е предпоставка за повишаване на качествените характеристики на оповестяваната счетоводна информация в ГФО на предприятията.

Нарастващия брой сливания и придобивания, както и стойността на признатата репутация в резултат на тези сделки, прави въпросите за нейното оценяване особено съществени за потребителите на финансова информация.

Целта на тази статия е да се извърши преглед и анализ на съществуващите практики при счетоводното регламентиране на последващото отчитане на репутацията като един от основните проблеми в полето на счетоводната хармонизация. В настоящото изследване нямаме за цел да подлагаме на критичен анализ отделните регламентиации от гл.т. на възможностите за тяхната приложимост и евентуалните ефекти, които произтичат от това.

### Регламентиране в МСС/МСФО и US GAAP

Счетоводното регламентиране на последващото отчитане на репутацията доста често е в центъра на дискусиите относно релеванността на нейното присъствие във финансовите отчети на предприятията. Съществуващата регламентация на последващото отчитане следва да бъде разглеждана в контекста на приложимите счетоводни стандарти. След 2004 г., когато беше приет за прилагане МСФО 3 – *Бизнескомбинации*, репутацията се разглежда като специфичен актив и както вече изяснихме, след като първоначално е призната, тя (и другите нематериални активи с неопределен полезен живот) не се амортизира, а подлежи единствено на годишно тестване за обезценка. По този начин беше заменен прилаганият до 2003 г. модел на амортизираната стойност, заложен в МСС 22 – *Бизнескомбинации* и се постигна хармонизиране на правилата, заложен в МСС/МСФО и US GAAP, тъй като три години по-рано през 2001 г. в САЩ беше въведен т.нар. подход „единствено обезценка“ на репутацията и премахване на изискването за ежегодното ѝ амортизиране. Тази нова стъпка в регламентирането беше мотивирана от „вряванията на регулаторните органи, че ежегодното тестване за обезценка много по-добре отразява икономическите реалности от ежегодното ѝ амортизи-

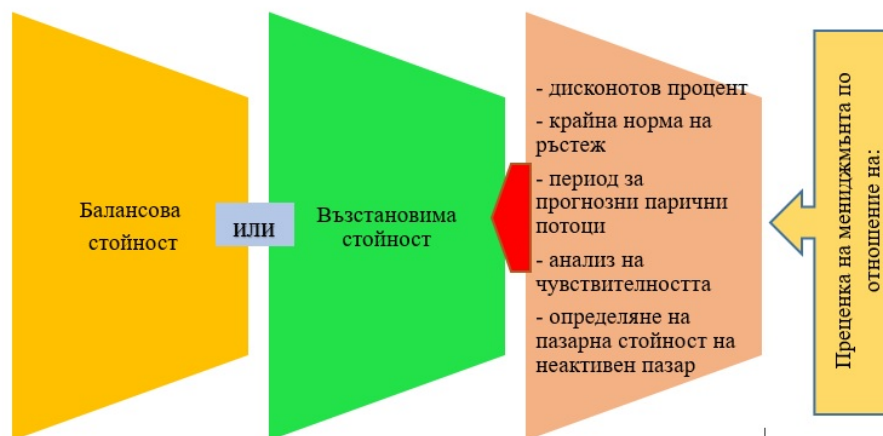
ране“. Тестът за наличие на обезценка се извършва при спазване на изискванията на МСС 36 – *Обезценка на активи*. Според изискванията на стандарта, за да е налице обезценка, следва балансовата стойност на актива да надвиши неговата възстановима стойност. В този случай активът се счита за обезценен и предприятието трябва да намали балансовата му стойност, като признае загуба от обезценка. Въведено е и изискването репутацията, придобита в бизнескомбинация, да бъде тествана за обезценка поне веднъж годишно, като е пояснено, че загубата от обезценка на репутация не може да бъде възстановена обратно. Тестът за обезценка може да се извършва по всяко време през годишния период, при условие че всяка година се извършва по едно и също време (МСС 36, пар.10а и пар.96, SFAS 142, пар.26).

За целите на тестване за обезценка, репутацията трябва да бъде разпределена към единицата, генерираща паричен поток (ЕГПП) или групи от ЕГПП, които се очаква да извлекат полза от синергията на бизнескомбинацията, независимо дали други активи или пасиви на придобиваното предприятие се отнасят към тези единици или групи от единици, т.е. които ще извлекат икономическа изгода от репутация. Всяка единица или група от единици, към които по този начин е разпределена репутацията, следва

да представлява най-ниското ниво в рамките на предприятието, на което се контролира репутацията за вътрешно управленски цели и същевременно да не надвишава по размер оперативен сегмент, както е определен в МСФО 8 - *Оперативни сегменти*, преди бизнескомбинацията.

Разпределянето на репутацията към ЕГПП или към група от ЕГПП произтича от обстоятелството, което коментирахме и преди, че репутацията сама по себе си не генерира парични потоци отделно от другите активи на предприятието. Освен това, за разлика от много други дълготрайни/нетекучи активи е невъзможно да бъде определена директно справедливата стойност на репутацията или пък стойността ѝ в употреба. Според нас в много случаи репутацията може да бъде свързана с резултатите и паричните потоци на повече от една единици, генериращи парични потоци. Това води и до изискването „най-ниското ниво в предприятието, на което репутацията се наблюдава за вътрешно-управленски цели понякога да обхваща няколко единици, генериращи парични потоци, към които е свързана репутацията, но към които тя не може да бъде разпределена“. (МСС 36, пар. 81)

Основните изисквания за извършването на теста за обезценка могат да бъдат представени схематично по следния начин:



**Фиг. 1.** Ключови параметри на теста за обезценка на репутацията

Следващата стъпка в прилагането на теста изисква единица, генерираща парични потоци, към която е разпределена репутация, да се проверява за обезценка годишно и винаги, когато има индикации, че единицата може да е намалила стойността си, като се сравняват балансовата стойност на единицата, включително репутацията, с възстановимата стойност на единицата. Ако възстановимата стой-

ност на единицата е по-висока от нейната балансова стойност, единицата и репутацията, разпределена към тази единица, се считат за необезценени. В случай, че балансовата стойност на единицата е по-висока от нейната възстановима стойност, предприятието признава загуба от обезценка в съответствие с пар. 104 от МСС 36. Разбира се, следва да направим едно много важно уточнение, че

както МСС, така и US GAAP не допускат възстановяване на загубата от обезценка на репутацията в бъдещи периоди, независимо, че може да е налице ситуация, при която балансовата стойност на ЕГПП да превишава нейната възстановима стойност.

Процесът по тестването за обезценка на репутацията според Георгиева може да бъде обособен в два етапа: (Георгиева, 2016, с.111)

- *Първи етап* – изисква се идентифициране на потенциалната обезценка, като се сравняват пазарната и балансовата стойност на един дял от капитала, вкл. репутацията. Ако справедливата стойност на самостоятелната единица надвишава балансовата ѝ стойност, репутацията на тази самостоятелна единица се счита, че е необезценена. В този случай според Георгиева вторият етап на теста е ненужен. В случай, че балансовата стойност на единицата превишава възстановимата ѝ стойност, следва да се премине към втория етап на теста за обезценка.

- *Втори етап* – измерва се сумата на загубата от обезценка, която следва да се признае, като се съпоставят възстановимата стойност на отчетната единица и нейната балансова стойност. В случай, че балансовата стойност на единицата с включена репутация надхвърля определената възстановима стойност, следва да бъде призната загуба от обезценка с размер, равен на тази разлика.

Считаме, че тези два етапа задължително следва да бъдат разглеждани в контекста на момента, към който се извършва проверката за обезценка на ЕГПП, към която е разпределена репутация. Ако в рамките на ЕГПП е включен актив, чиято стойност е достатъчно съществена за ЕГПП и са налице индикации за обезценка на актива, следва предприятието първо да провери актива за обезценка и да признае загуба от обезценка на този актив, ако такава е налице, преди проверката за обезценка на ЕГПП, съдържаща репутацията. Макар, че подобен казус е разгледан в приложенията към МСС 36, считаме, че е важно да отбележим това обстоятелство с цел постигане на пълнота на представените гледни точки. Аналогична ситуация може да възникне и когато репутацията е разпределена към повече от една ЕГПП. В този случай може да има индикации за обезценка на ЕГПП, в рамките на групата единици, които включват и репутацията. Тук следва да бъде спазена същата логическа последователност първо да бъде тествана за обезценка ЕГПП и при наличие на такава тя да бъде призната, след което да се пристъпи към проверката за обезценка

на групата единици, към които е разпределена репутацията.

Едно от предизвикателствата, пред които са изправени предприятията при тестването за обезценка на репутацията, е определянето на възстановимата стойност на ЕГПП. Самото дефиниране на възстановимата стойност не е обект на дискутиране. За такава се приема повисоката между справедливата цена, намалена с разходите по продажбата, или стойността в употреба. Основен принцип при оценяването е, че оценката на всеки актив може да бъде разглеждана като функция от (1) бъдещите парични постъпления за собственика на актива, (2) времето за получаване на тези доходи и (3) рискът, свързан с реализирането на предполагаемите доходи за определеното време. (Deloitte, 2004, р.54). Ето защо при определяне на възстановимата стойност предприятието следва да избере адекватна техника за оценяване, като в световен мащаб са известни два основни подхода и съответните техники, които са приложими в случая: (Коупленд, Т. и др, 2005, 69-88); (Годоров, Л., 2005); (Deloitte, 2004)

❖ Пазарен подход (market approach) – чрез капитализиране на дохода;

❖ Доходен подход (income approach) чрез прилагане на дисконтирани парични потоци.

От особена важност при извършването на теста за обезценка е определянето на факторите, които показват, че дадена ЕГПП може да бъде обезценена. Те включват следните обстоятелства:

➤ През периода са настъпили значителни неблагоприятни промени в технологичната, пазарната, икономическата или правната среда, които оказват влияние върху предприятието, което показва, че икономическите резултати са или ще бъдат по-лоши от очакваното.

➤ Пазарните лихвени проценти или други пазарни равнища на възвръщаемост на инвестициите са се увеличили през периода, като тези увеличения вероятно ще намалят значително възстановимата стойност на актива.

➤ Балансовата стойност на нетните активи на предприятието е по-голяма от пазарната му капитализация.

Може обосновано да се твърди, че това е един от проблемите, за които има предпоставки в сегашната нормативна регламентация. Освен това, така посочената методика за тестване, заложена в МСС 36, показва, че в значителна степен тестът е базиран на различни управленски решения и очаквания, свързани с

функционирането на предприятието след бизнескомбинацията. Това е и един от основните аргументи на критиците на концепцията за тестване на репутацията без амортизиране, които казват, че „се страхуват, че резултатите от тестовете могат да бъдат нереални и че мениджмънтът може да „отлага“ необходимите обезценки“. (Deloitte, 2004, p.1)

Важно е да се отбележи, че в разпоредбите на приложимите стандарти не се допуска възстановяване на признатите загуби от обезценка на репутацията подобно на останалите нетекущи активи. Приемаме това регламентиране за съвсем коректно, тъй като считаме, че в противен случай ръководството на предприятието ще трябва ясно да може да определи степента, в която последващото увеличение на възстановимата сума на репутацията може да бъде свързано и да се дължи на възстановяването на придобитата репутация в рамките на ЕГПП или на увеличение на вътрешно създадената репутация в ЕГПП, което на практика почти не е възможно. Поради тези аргументи споделяме вижданията на регулаторните органи и ги приемаме като израз на разумната преценка, отчитаща особеностите в същността на репутацията и начина за поддържането ѝ – връзката между придобитата и вътрешно генерираната репутация във времето. Обратното би създавало конфликт и липса на съпоставимост между предприятия, които са признали репутация в резултат на осъществено придобиване и такива, които не са.

Изготвящите счетоводните стандарти са направили опит да „осветлят“ решенията на мениджмънта посредством въведените изисквания по отношение на оповестяванията, свързани с теста за обезценка, които са обект на дебат в следващите параграфи. Всеки от изискуемите за оповестяване елементи е обект на конкретна преценка, с която е натоварено ръководството на предприятието и в същото време е от съществено значение за стойността на репутацията, представена във финансовите отчети, поради което считаме, че следва да бъде обект на по-детайлно разглеждане.

### Регламентиране в Националните счетоводни стандарти (НСС)

Като паралел с регламентациите в МСС в *Националните счетоводни стандарти (НСС)* въпросите, свързани с последващото отчитане на репутацията, имат по-различно третиране, което изисква формираната при придобиването положителна репутация да бъде обект на последващо амортизиране от придобиващото предприятие и освен това се 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. Според изискванията на НСС 22 – *Бизнескомбинации* е въведено изискване, според което положителната репутация се амортизира по време на полезния ѝ живот, който не следва да бъде по-голям от 5 години. Независимо от амортизирането на репутацията на систематична база за определен период в НСС е предвидена възможността нейната стойност да намалее значително под балансовата ѝ стойност след начисляване на амортизации, поради което в тези случаи се допуска репутацията да бъде обезценена като се приложат изискванията на НСС 36 – *Обезценка на активи*. Правилата, заложи в НСС 36, в значителната си част дублират изискванията на МСС 36 по отношение на тестването за обезценка.

По отношение на последващото оценяване на репутацията също може да кажем, че са налице различия между регламентите в националните и приложимите международни счетоводни стандарти, поради което считаме за уместно представянето им в табличен вид.

Макар на пръв поглед използваните понятия и формулировки да изглеждат твърде сходни, всъщност може да се каже, че това е една от темите, по които счетоводната хармонизация не е постигната и прилагането на различните норми води до признаването във финансовите отчети на стойности за репутацията, които са съществено различаващи се.

**Табл.1.** Сравнителна характеристика на изискванията за последващо оценяване на репутацията според МСС, НСС и US GAAP

	МСС 36 / МСФО 3	US GAAP	НСС 36 / НСС 22
<b>Разпределение на възникналата при придобиване репутация за целите на теста за обезценка</b>	Репутацията се разпределя към ЕГПП (CGU) или група ЕГПП, която представлява най-ниското ниво в предприятието, на което репутацията се следи за	Репутацията се отчита на ниво отчитаща се единица (reporting unit), която представлява оперативен сегмент или ниво под оперативния сегмент.	Ако има признаци за понижаване на стойността на една положителна репутация, нейната възстановима стойност следва да се определи за генериращия парични постъпления обект на

	целите на вътрешното управление и не може да бъде по-голяма от оперативния сегмент, така както е дефиниран той в МСФО 8 - Оперативни сегменти.		активи, към които може да се включи положителната репутация. <i>Генериращ парични постъпления обект</i> - най-малката разграничима група от активи, която поражда (генерира) парични постъпления при използването на активите, които са в значителна степен независими от паричните постъпления от други активи или групи от активи
<b>Амортизиране на репутацията</b>	Не се допуска	Не се допуска	Амортизира се на систематична база по време на полезния ѝ живот, който е ограничен до 5 години.
<b>Тестване на репутацията за обезценка</b>	<u>Едностъпков</u> метод, според който тествът за обезценка се извършва на ниво ЕГПП (CGU) чрез сравняване на балансовата стойност на ЕГПП, включително репутацията, с възстановимата ѝ стойност.	Използва се <u>двустъпков</u> метод. Загуба от обезценка се признава, когато балансовата стойност на отчитащата се единица (освен ако балансовата стойност е нула или отрицателна) е по-голяма от справедливата ѝ стойност (стъпка 1), а балансовата стойност на репутацията е по-голяма от нейната справедлива стойност (стъпка 2). Когато балансовата стойност на отчитащата се единица е нула или отрицателна, загубата от обезценка се признава, когато качествената оценка показва, че е по-вероятно да се получи обезценка на репутацията, а балансовата стойност на репутацията е по-голяма от нейната имплицитна справедлива стойност. <b>Въвежда се Стъпка 0:</b> Преди да изпълнят стъпка 1, предприятията могат да изберат да извършат качествена оценка дали е по-вероятно или не балансовата сума на отчитащата се единица да надвиши справедливата стойност. Ако качествената оценка показва, че има вероятност балансовата сума на отчитащата единица да превиши справедливата ѝ стойност, трябва да	<u>Допълнение към амортизирането на репутацията.</u> Двустъпков метод – 1) проверка „отдолу – нагоре“ и 2) проверка „отгоре - надолу“. При проверката "отдолу - нагоре" се започва от най-малката разграничима група от активи, генерираща самостоятелно парични потоци, към която може да се включи положителната репутация. Последователно се разширява кръгът на активите, включващи се в групата. Така се определя оптималната съвкупност от активи, самостоятелно генериращи парични потоци, в която съвкупност може да се включи положителната репутация. След като се определи тази съвкупност от активи, нейната балансова стойност се сравнява с възстановимата ѝ стойност. <u>Само ако проверката "отдолу - нагоре" не даде резултат, се пристъпва към проверка "отгоре - надолу".</u> Започва се от най-голямата за предприятието група активи, генерираща самостоятелно парични постъпления - от корпоративните активи. Кръгът на тази група постепенно се стеснява, докато се достигне до възможно най-малкият (оптималният) кръг от активи, генериращи самостоятелно парични постъпления, към които може да се приеме, че принадлежи

		се извърши стъпка 1. Ако обратното е вярно, тестът за обезценка е завършен.	и положителната репутация.
<b>Признаване на загуби от обезценка на репутация</b>	Загубата от обезценка е сумата, с която балансовата стойност на ЕГПП (включително репутацията) надвишава нейната възстановима стойност. Тази загуба се разпределя първо към репутацията, докато репутацията не бъде намалена до нула. След това балансовите стойности на другите активи в единицата се намаляват на пропорционална основа (с някои изключения).	Сумата, с която балансовата стойност на репутацията надвишава посочената по подразбиране справедлива стойност на репутацията в отчетната единица. Справедливата стойност се определя в съответствие с US GAAP.	Ако възстановимата стойност е по-ниска от балансовата, с разликата се отразява обезценка на положителната търговска репутация - намалява се балансовата ѝ стойност.
<b>Възстановяване на загуби от обезценка на репутация</b>	Не се допуска	Не се допуска	Не се допуска
<b>Представяне във финансовия отчет</b>	По историческа цена, намалена с признатите загуби от обезценки	По историческа цена, намалена с признатите загуби от обезценки	По историческа цена, намалена с начислените амортизации и признатите загуби от обезценки

Посочените различия биха могли да доведат до потенциални проблеми пред мултинационалните компании, които оперират в различни страни по света, например: американска компания, която има дейности в Италия, Германия и т.н. Въпросът е от особена важност, което проличава и от публикации в Wall Street Journal от 2013 г. (Deloitte, 2013) В посочената публикация се разглежда казус, при който американска компания има поделения, които са самостоятелни предприятия със самостоятелен одит, регистрирани в няколко страни, прилагащи МСС/МСФО. Оказва се, че на ниво консолидиран отчет на майката, според изискванията на US GAAP, е отписана цялата призната репутация, докато в отчетите по МСС/МСФО на отделните предприятия (дъщерни), следвайки процедурите по МСС 36, обезценка на репутацията не е призната. Ето защо в случаи като този, корпоративния мениджмънт трябва много добре да познава останалите рамки за финансово отчитане, тъй като това може да доведе до съществени различия в признатите резултати от дейността (печалби и загуби) на ниво консолидиран отчет.

#### **Регламентиране в МСФО за МСП и Облекчения режим за непублични предприятия в САЩ**

Международният стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП) също разглежда въпросите, свързани с бизнескомбинациите и произтичащата от тях репутация. В раздел 19 е записано, че „посредством този стандарт се предоставят насоки за идентифициране на придобиващия, оценяване цената на бизнес комбинацията и разпределение на тази цена между придобитите активи и поетите пасиви и провизии за условни задължения“ (МСФО за МСП, пар.19.1). Освен това се разглеждат въпросите, свързани със счетоводното отчитане на репутацията, както в момента на осъществяване на бизнес комбинацията, така и впоследствие. Това по същество означава, че бизнескомбинациите, макар да се разглеждат по-скоро като форма за концентрация на „големия“ бизнес, не могат да бъдат изключени от обхвата на стандарта, тъй като всеки бизнес е свободен да избира формите за разрастване, навлизане на пазари и бъдещо развитие като цяло. Този стандарт, по подобие на останалите разгледани нормативни актове, признава репутацията в качеството ѝ на актив за придобиващото предприятие като изрично се посочва, че към датата на придобиване придобиващият следва да признае репутацията, придобита в бизнескомбинацията като актив, и първоначално да я оцени по нейната цена на

придобиване, която представлява превишението на цената на бизнес комбинацията над дела на придобиващия в нетната справедлива стойност на разграничимите активи. ((МСФО за МСП, пар.19.22) Тази дефиниция за пореден път показва, че IASB има последователна политика по отношение на първоначалното признаване на репутацията като актив. Следва да се отбележи, че Стандартът за МСП определено изглежда твърде опростен в сравнение с МСФО 3 по отношение на първоначалното признаване на репутацията. Освен това е налице едно много съществено различие, касаещо последващото оценяване и отчитане на репутацията. МСФО за МСП регламентира 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 – Ат.Ат.*)

Тук е застъпен познатия ни до 2004 г. подход на амортизиране на репутацията и последващо обезценяване, който беше заложен в МСС 22. Интерес представляват мотивите на IASB 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. Освен това следва да обърнем внимание на използвания подход за определяне на предполагаемия полезен срок на придобитата репутация. Ако предприятието не успее надеждно да определи този срок, то е наложено изискване за амортизиране на репутацията, като периодът е фиксиран на 10 години. Това по същество означава, че Бордът счита, че икономическите изгоди от придобитата репутация биха били изчерпани в рамките на този период подход, който не е възприет в МСФО 3.

Подобно регламентиране е възприето и в САЩ през 2014 година по отношение на непубличните (private) компании. С издаването на *Accounting Standards Update (ASU) No.2014-02, Topic 350, Accounting for Goodwill* (FASB, 2014) на практика непубличните компании получиха възможността да амортизи-

рат 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. Подобно на Стандартът за МСП и в САЩ е предвидена възможност за последващо тестване за обезценка на репутацията на ниво предприятие или на ниво отчитаща се единица (reporting unit). Получените резултати от проучване по прилагането на стандарта показват на Съвета, че значителна част от ползвателите на отчетите на тези компании не вземат предвид размера на репутацията и обезценката ѝ при извършването на своите анализи за финансовото състояние и дейността на предприятията. Освен това в пар. ВС 10 към ASU No.2014-02 е отбелязано, че в хода на дискусиите относно промените, съставителите на финансови отчети на непубличните предприятия и одиторите считат, че разходите и комплексността на действията, които ще бъдат извършени във връзка с теста за обезценка, не се ограничават само и конкретно до извършването на този тест, а засягат и други аспекти от организационен и финансов характер.

След промяната в САЩ е видно, че по отношение на амортизирането на репутацията, е възприет период не по-дълъг от 10 години. Изборът на този период е обоснован от FASB като се казва, че „погледнато генерално, значителна част от придобитите активи и пасиви в резултат на бизнескомбинация в частните компании ще бъдат напълно използвани в рамките на този период“. (FASB, 2014) Това обяснение на Борда ни дава повече яснота относно вижданията му какво следва да стои в основата на избора на периода за амортизиране на репутацията, а именно – периода, през който придобитите активи биха изчерпали икономическата изгода за придобиващото предприятие.

Тази крачка в облекчаването на режима за непубличните компании в САЩ е последвана и от инициативата на FASB за разработване на проект във връзка с преглед и оценка на отчитането на репутацията и по отношение на публичните предприятия и нестопанските организации, като са предвидени следните алтернативи (EFRAG, 2014, p.9)

✓ Прилагане на алтернативния подход за последваща оценка на репутацията, установен за непубличните компании;



- ✓ Амортизиране на репутацията в рамките на определен период;
- ✓ Директно отписване на репутацията;
- ✓ Опростяване на процедурите при провеждане на теста за обезценка.

Погледнато ретроспективно, предложениите алтернативи вече са били обект на разглеждане сред специалистите по счетоводство и са били част от приложимото законодателство в определен исторически период. Тази теза намира потвърждение и в публикацията на Соорег, според когото това е един от най-широко обсъжданите аспекти при отчитането на репутацията и за пореден път е доказателство за *наличието на определена цикличност* не само в развитието на бизнес организациите, но и в развитието на счетоводните правила. (Соорег, J., 2007) Анонсирането им определено имаше сериозен отзвук, тъй като на практика постави сериозни съмнения върху адекватността на прилагания в момента модел на отчитане, който в последните 10 години беше обект на непрестанни дискусии и формираше съдържанието на цялата тема за бизнескомбинациите.

В тази връзка считаме, че трябва да се отбележи и решението на FASB от 26.01.2017 г., който с издаването на Accounting Standards Update No. 2017-04, *Intangibles – Goodwill and Other (Topic 350): Simplifying the Accounting for Goodwill Impairment* остави непроменени незадължителната качествена оценка (стъпка 0) и първата стъпка от количествената оценка (стъпка 1) при теста за обезценка на репутацията. Стъпка 2 обаче, ще бъде премахната. В резултат на това, стъпка 1 ще бъде използвана за определяне както на съществуването, така и на размера на обезценката на репутацията. Ще се признае загуба от обезценка за сумата, с която балансовата сума на отчетната единица надвишава справедливата ѝ стойност без да превишава балансовата стойност на репутацията в тази отчетна единица. Извършената промяна се разглежда като стъпка към намаляване на комплексността и трудностите при реализирането на теста за обезценка и в същото време може да се разглежда като опит за сближаване с изискванията на МСС/МСФО.

### Заклучение

Както беше посочено в началото, в обхвата на тази публикация не попада извършването на критичен анализ на отделните регламента-

ции от гл.т. на тяхната приложимост. Въпреки това считаме, че този въпрос не може да не бъде маркиран поради изключителната му важност. В резултат на извършения преглед на разгледаните регулации може да обобщим, че съществуващият ред за извършване на последващата оценка на репутацията и определените елементи за оповестяване са много важни с цел получаване на реални индикации за състоянието на бизнеса и необходимостта от извършване на обезценка, но от друга страна дават възможност за проява на относително високо ниво на субективност от страна на ръководствата, като това се превръща в удобна причина и оправдание за предприятията да ги избягват чрез прилагане на различни техники, което в крайна сметка води до манипулиране или формално изпълнение на минималните изисквания за разкриване на информация, която, оповестена по този начин, не е полезна. Това считаме, че е една от основните предпоставки за промяна в режима на последващо отчитане на репутацията и хармонизирането на основните приложими счетоводни бази в световен мащаб.

### Литература

1. Cooper, J. 2007. Debating Accounting Principles and Policies: The Case of Goodwill, 1880–1921, *Accounting, Business & Financial History*, 17:2, 241-264, видяна на 15.06.2016.
2. Deloitte. 2004. Business combinations. A Guide to IFRS 3, Deloitte, August, 2004.
3. EFRAG. 2014. All, Should Goodwill Still not be Amortised ? Accounting and Disclosure for Goodwill, EFRAG, ASBJ, OIC, July, 2014.
4. 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.
5. Goodwill Impairment: What Happens When U.S. GAAP and IFRSs Clash?, Available from: <http://deloitte.wsj.com/cfo/2013/03/25/goodwill-impairment-what-happens-when-u-s-gaap-and-ifrss-clash/>, видяна на 11.06.2017.
6. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 142, Goodwill and Other Intangible Assets.
7. Георгиева, Д.. 2016. Счетоводна обезценка на нетекущите активи, Наука и икономика, Варна.
8. Коупленд, Т. и др. 2005. Стойностъ

компаний – оценка и управление, ЗАО „Олимп-Бизнес“.

9. Международен стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП)

10. МСС 36 – Обезценка на активи, Регламент (ЕО) № 1126/2008 на Комисията от 3 ноември 2008 година, посл. изм. доп. Регламент (ЕС) № 243/2010 на Комисията от 23 март 2010 година.

11. НСС 36 – Обезценка на активи, ДВ бр.86 от 26.10.2007.

12. Тодоров, Л. 2005. Методи за оценка

стойността на предприятието, *Български счетоводител*, 23,16-23.

---

Атанас Цв. Атанасов  
Икономически университет - Варна  
Катедра „Счетоводна отчетност“  
9002 гр. Варна, бул. „Княз Борис I“ 77

e-mail: atanasov\_at@ue-varna.bg