

УДК 657.1

Информационные ограничения российской концепции бухгалтерского учета деловой репутации и вектор ее развития

БАРАНОВ ПАВЕЛ ПЕТРОВИЧ,

доктор экономических наук, заведующий кафедрой информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
bravel1974@yandex.ru

УСТИНОВА ЯНА ИГОРЕВНА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
ustinova_pr@mail.ru

ВОЕВОДИН АЛЕКСАНДР ПЕТРОВИЧ,

аспирант кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
a.voewodin@mail.ru

Аннотация

В статье рассматриваются информационные ограничения, лишаящие пользователя финансовой отчетности возможности получить достоверную и добросовестно подготовленную информацию о специфическом ресурсе компании – деловой репутации. Эти ограничения обусловлены понятийными неточностями, несоблюдением юридической формы и экономического содержания, субъективизмом представления и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о деловой репутации. Анализ данных ограничений вынуждает признать фундаментальное противоречие российской концепции учета деловой репутации. Де-юре учет деловой репутации находится на динамическом этапе развития методологии, предусматривающем признание приобретенной деловой репутации в качестве внеоборотного актива, подлежащего линейной амортизации в течение длительного периода полезного использования, но де-факто приобретенная деловая репутация в отчетности организаций, бизнес которых локализован в границах внутреннего рынка, не признается, что отбрасывает отечественную практику на статический этап развития. Как следствие, преодоление рассмотренных информационных ограничений тесно связано с разрешением данного противоречия. Исследование ключевых проблем учета гудвилла в зарубежной бухгалтерской науке позволило сформулировать вектор развития концепции учета деловой репутации. Авторы предлагают расширять информационные ограничения посредством пересмотра методологических подходов и методических инструментов к учету деловой репутации.

Ключевые слова: деловая репутация; гудвилл; нематериальные активы; имущественный комплекс; объединения бизнесов; деловая репутация дочерних организаций; сводная отчетность; консолидированная отчетность.

Information Restrictions of the Russian Concept of Goodwill Accounting and the Vector of its Development

BARANOV P.P.,

*Doctor of Economics, Professor, Information and Analytical Support and Accounting Department, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
bpavel1974@yandex.ru*

USTINOVA Y.I.,

*PhD in Economics, Associate Professor, Information and Analytical Support and Accounting Department, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
ustinova_pr@mail.ru*

VOEWODIN A.P.,

*Postgraduate Student, Information and Analytical Support and Accounting Department, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
a.voewodin@mail.ru*

Abstract

This article considers the information restrictions preventing users of financial reporting from getting reliable information about such a special resource of a company as goodwill. These restrictions result from lacking accuracy in defining basic notions, non-observance of legal forms and economic contents, subjective presentation and disclosure of the information about goodwill in financial statements. The analysis of these restrictions makes the authors admit that the fundamental contradiction exists in Russian concept of goodwill (business reputation) accounting. De jure the business reputation accounting is on the dynamic stage of its methodology development, providing for recognition of goodwill gained by a company as noncurrent asset, which is subject to straight line depreciation during its long useful life, but de facto the goodwill acquired by companies trading nationally is not recognized on their financial statements, pushing Russian accounting practice back to the statistical phase of development. Thus overcoming of information restrictions under consideration is densely connected with resolving the named contradiction. The research of the key issues of goodwill accounting in the foreign accounting science permitted the authors to define the vector of business reputation accounting concepts development. The authors propose to extend the informative restrictions by reviewing methodology approaches to business reputation accounting and methodic instruments used for this purpose.

Keywords: business reputation; goodwill; intangible assets; property complex (portfolio of assets); mergers and acquisitions; subsidiary's business reputation; aggregated reporting; consolidated reporting.

Введение

Полноценная реализация коммуникативной функции бухгалтерской финансовой отчетности возможна лишь при условии обеспечения достоверности раскрываемой в ней информации, а следование концепции достоверности в первую очередь предполагает необходимость научного обоснования существования, оценки и механизмов трансформации активов и пас-

сивов, вовлеченных в хозяйственную жизнь организации [1]. В этой связи на современном этапе развития бухгалтерского учета сложной и одновременно крайне важной задачей является достоверное и добросовестное отражение в отчетности информации о деловой репутации организации.

Вместе с тем на сегодняшний день бухгалтерский учет деловой репутации фактически

остаётся лишь предметом дискуссий теоретиков. На практике с сожалением приходится констатировать, что российское бухгалтерское сообщество, по сути, игнорирует категорию «деловая репутация», что, в частности, подтверждается результатами исследований Ю.С. Климашиной [2].

Прежде всего, особая природа деловой репутации — её нематериальность создает условия для многочисленных противоречий и разногласий как в доктрине, так и в применении института на практике. При этом трактовка одного из принципов бухгалтерского учета — приоритета экономического содержания над юридической формой — как забвение юридической природы объекта создает множественные учетные проблемы, поскольку, как указывает Е.А. Ершова, использование экономического и бухгалтерского потенциала деловой репутации возможно лишь в связке с правовым: объектным составом, соотношением идентифицируемых и неидентифицируемых активов и их влиянием на деловую репутацию в целом; признанием деловой репутации в качестве актива, а также признанием права собственности бизнеса на создаваемую им деловую репутацию [3].

Кроме того, в значительной степени ситуация игнорирования практикуемыми бухгалтерами деловой репутации объясняется многочисленными дефектами действующей российской концепции учета деловой репутации, обуславливающими существенные информационные ограничения для представления и раскрытия информации о деловой репутации в финансовой отчетности компаний. В результате пользователь лишен возможности получить достоверную и добросовестно подготовленную информацию о специфическом ресурсе компании, генерирующем дополнительный доход вследствие синергетического эффекта от взаимодействия активов, грамотного менеджмента, выгодного месторасположения и прочих аналогичных причин.

Можно выделить четыре основные группы информационных ограничений, обусловленных:

- понятийными неточностями;
- несоблюдением юридической формы;
- несоблюдением экономического содержания;

- субъективизмом представления и раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Информационные ограничения, обусловленные понятийными неточностями

Согласно толковому словарю В.И. Даля под деловой репутацией понимается «добрая или дурная слава человека, общее мнение о ком-либо» [4], в толковом словаре С.И. Ожегова дается следующее определение: «приобретаемая общественная оценка качеств, достоинств и недостатков кого-либо» [5].

В отечественном гражданском законодательстве на сегодняшний день термин «деловая репутация» упоминается в трех статьях Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ):

- ст. 152, как нематериальное благо, стоящее в одном ряду с честью и достоинством;
- ст. 1027, как элемент предмета договора коммерческой концессии, как нечто, имеющее имущественную ценность и отделимое от своего субъекта;
- ст. 1042, как вид возможного вклада в простое товарищество, как имущественная ценность, имеющая стоимостную оценку, а потому являющаяся полноценным экономическим ресурсом, активом бизнеса.

Таким образом, даже в рамках гражданского законодательства понятие «деловая репутация» не имеет единого смыслового содержания, варьируя от «нематериального блага» к благу, имеющему несомненные признаки имущества. По мнению А.Е. Шерстобитова, право юридических лиц на деловую репутацию является правом неимущественным, связанным с имущественным правом [6, с. 276].

В налоговых правоотношениях закрепились понятие деловой репутации, наиболее близко соответствующее исторически сложившемуся значению этого термина. Дело в том, что в России до XVIII в. понятию «деловая репутация» соответствовал образ доброго человека и более узкий — честного купца. А последнее, как отмечает Э.Ч. Цыденова, в полной мере ассоциируется с таким понятием, как «купеческое слово», которое в общем понимании означает способность платить по счетам, соблюдать условия сделок [7]. Сегодня Налоговый кодекс Российской Федерации не раскрывает понятие

«деловая репутация», но его понимание фактически сложилось в судебной практике. В налоговых спорах деловая репутация предполагает надежность, добросовестность, исполнительскую дисциплину субъекта, которую должны принимать во внимание осмотрительные контрагенты при желании вступить в деловые отношения.

В то же время понятие «деловая репутация» в обиход отечественного бизнеса после введения в действие с 01.01.2001 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного приказом Минфина России от 16.10.2000 № 91н [утратил силу в связи с изданием приказа Минфина России от 23.01.2008 № 11н. Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)], вошло в совершенно иное значение. Положительная деловая репутация трактуется п. 43 ПБУ 14/2007 как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, а отрицательная — как скидка с цены, предоставляемая покупателю. Иными словами, деловая репутация в бухгалтерском учете определяется прежде всего через способ оценки.

Нетрудно заметить, что использование термина «деловая репутация» в целях обозначения объекта бухгалтерского учета способно дезориентировать пользователей финансовой отчетности. Ведь фактически его трактовки в сфере гражданских споров, налоговых споров и бухгалтерского учета различны. И если в юридической плоскости данное понятие характеризует субъекта (либо принадлежащее ему благо, имеющее ценность), то в бухгалтерском учете оно отражает лишь разницу в оценках, которая зависит от множества субъективных факторов, а потому чаще всего не способна как-либо характеризовать субъекта.

В то же время использование термина Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), представляющего собой аналог деловой репутации в контексте ПБУ 14/2007, — гудвилл, также не лишено недостатков.

В Основе для выводов по МСФО (IFRS) 3 (Basis for Conclusions) говорится, что, возможно, гудвилл состоит из следующих компонентов:

а) компонента 1 — превышение справедливой стоимости над балансовой стоимостью чистых активов приобретаемой компании на дату приобретения;

б) компонента 2 — справедливая стоимость прочих чистых активов, которые ранее не признала приобретаемая компания (например, нематериальные активы, которые не признаются в связи с трудностями оценки);

в) компонента 3 — справедливая стоимость способности приобретаемого отдельного бизнеса заработать более высокую норму прибыли посредством организованного сочетания чистых активов, чем можно было бы ожидать, если эти чистые активы должны были быть приобретены отдельно (часто упоминается как «гудвилл действующего предприятия»);

г) компонента 4 — справедливая стоимость предполагаемого положительного эффекта и других выгод от объединения чистых активов и бизнесов компании-покупателя и приобретаемой компании («эффект синергии»);

д) компонента 5 — завышение величины, уплаченной приобретателем, вытекающее из ошибок в оценке предложения;

е) компонента 6 — переплата или недоплата приобретателем.

Компоненты 3 и 4 (основной гудвилл, или core-goodwill) представляют собой актив, который должен быть отражен в отчетности в соответствии с МСФО. В дискуссионном документе «Стоит ли гудвилл по-прежнему не амортизировать» плеяда исследователей делаает вывод о том, что такой подход соответствует принципам бухгалтерского учета, но реализовать его на практике проблематично ввиду отсутствия возможности надежной оценки [8]. При этом применительно к практике необходимо добавить в список причин, по которым стоимость предприятия не совпадает со стоимостью активов и обязательств, человеческий фактор: ошибки в оценке объектов бухгалтерского учета, нерыночные условия сделки и пр. Очевидно, что подобные причины должны быть исключены из бухгалтерского учета, но не брать их в расчет нельзя.

Авторы считают, что выделение представленных шести компонентов применительно к деловой репутации допустимо, однако в

отечественных стандартах учета отсутствуют инструменты, которые были бы способны минимизировать влияние компонентов 1, 2, 5 и 6 на стоимость деловой репутации, что нельзя сказать о гудвилле в системе международных стандартов.

Гудвилл по смысловому содержанию наиболее близок к пониманию деловой репутации как имущественной ценности, а потому может быть признан имуществом с точки зрения российского гражданского законодательства. Являясь активом, не имеющим материальной формы, гудвилл в силу естественных свойств не допускает его переход от одного лица к другому — переходить от одного лица к другому могут только субъективные гражданские права на него, что требует пересмотра трактовки принципа приоритета содержания перед формой.

В настоящее время согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» в редакции, действующей с 18.07.2016, гудвилл — актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно. При этом гудвилл оценивается как разница между совокупностью переданного возмещения, оцененного по справедливой стоимости, суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения и чистой суммой идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения.

Следовательно, использование термина «гудвилл» для российской практики ставит ряд вопросов, требующих своего решения: что следует понимать под объединением бизнеса с точки зрения действующего гражданского законодательства; каким должен быть эквивалент понятию «бизнес», определенному в МСФО (IFRS) 3, в российском законодательстве: предприятие как имущественный комплекс, контрольный пакет акций в уставном капитале акционерного общества (или контролирующая доля в обществе с ограниченной ответственностью), группа юридических лиц; применимо ли понятие «объединение бизнесов» к сделкам в отношении

унитарного предприятия и т.п. Соответственно, объединение бизнесов как факт хозяйственной жизни, результатом которого может стать признание гудвилла (деловой репутации), предполагает некую юридическую форму, по отношению к которой оценивается соблюдение договорно-юридического критерия идентифицируемости активов.

Информационные ограничения, обусловленные несоблюдением юридической формы

Исходя из п. 42 ПБУ 14/2007, деловая репутация может возникать лишь из сделки купли-продажи предприятия как имущественного комплекса.

Согласно п. 1 ст. 132 ГК РФ предприятием как объектом прав признается имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. При этом предметом сделок может быть как предприятие в целом, так и его часть (п. 2 ст. 132 ГК РФ). Предприятие в целом как имущественный комплекс признается недвижимостью. В результате возникает необходимость двойной регистрации недвижимости при совершении сделок с предприятием как имущественным комплексом: регистрация объектов недвижимости, входящих в имущественный комплекс, и регистрация самого предприятия. Как следствие, на практике, по мнению коллектива авторов во главе с М.А. Рожковой, предприятие фактически выбыло из гражданского оборота [9].

По договору купли-продажи предприятия (ст. 559 ГК РФ) исключительные права на средства индивидуализации предприятия, продукции, работ или услуг продавца (коммерческое обозначение, товарный знак, знак обслуживания), а также принадлежащие ему на основании лицензионных договоров права использования таких средств индивидуализации переходят к покупателю, если иное не предусмотрено договором.

В то же время, поскольку согласно п. 42 ПБУ 14/2007 деловая репутация оценивается как разность между покупной ценой и суммой всех активов и обязательств, следовательно, эта разность будет относиться к неким неидентифицируемым активам, которые невозможно вычесть из покупной цены при исчислении указанной

разницы. Этот вывод подкрепляется также и п. 43 ПБУ 14/2007, связывающим деловую репутацию с приобретенными неидентифицируемыми активами. Данному критерию неидентифицируемости могут удовлетворять лишь исключительные права (либо права использования) на коммерческое обозначение, при условии, что отсутствует договор на их приобретение, относительно которого была бы возможна идентификация названных прав.

Коммерческое обозначение индивидуализирует имущественный комплекс, но в силу того, что изначально создается самим хозяйствующим субъектом и не подлежит обязательной государственной регистрации, его идентификация без акта о распоряжении правом на его использование представляется сомнительной.

В то же время коммерческое обозначение в составе имущественного комплекса может и отсутствовать. В этом случае правовой эквивалент понятия «деловая репутация», возникающего из сделки купли-продажи предприятия, отсутствует. Более того, контроль в отношении имущественного комплекса может возникнуть и из иных сделок, например аренды предприятия. Наконец, ПБУ 14/2007 не регулирует ситуации, когда контроль над активами и обязательствами другого хозяйствующего субъекта обеспечивается не прямо, а опосредованно, путем приобретения доминирующего участия в капитале или заключения иных соглашений, обеспечивающих такой контроль. Как следствие, само понятие «деловая репутация» как объект бухгалтерского учета не обеспечивает пользователей бухгалтерской отчетности информацией обо всем многообразии сделок, результатом которых становится приобретение ресурса, генерирующего дополнительный доход в силу синергетического эффекта от взаимодействия материальных и нематериальных факторов бизнеса (даже вне зависимости от применяемых подходов к его стоимостной оценке).

Исходя из МСФО (IFRS) 3, гудвилл возникает в результате объединения бизнесов.

Согласно приложению А к МСФО (IFRS) 3 под объединением бизнесов понимаются операция или иное событие, при котором приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами. При этом в силу п. В5 МСФО (IFRS) 3

приобретатель мог бы получить контроль над объектом приобретения множеством способов. В свою очередь, согласно п. В6 МСФО (IFRS) 3 объединение бизнесов может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых или других причин, которые включают разного рода ситуации.

Нетрудно заметить, что объединение бизнесов трактуется достаточно широко, в связи с чем пользователю для оценки гудвилла, отраженного в отчетности, необходима детальная информация о характере и финансовых последствиях объединения бизнесов. Кроме того, из определения следует, что к учету может быть принят лишь приобретенный гудвилл, тогда как внутренне созданный гудвилл, оставаясь вне операций по «объединению бизнесов», может иметь лишь гипотетическую оценку и не отражается в финансовой отчетности [п. 48 МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»]. Следовательно, пользователь финансовой отчетности информацию о внутренне созданном гудвилле либо не получает вообще, либо может получить, но в рамках дополнительной информации к финансовой отчетности по инициативе руководства, вне сферы регулирования учетных принципов и правил.

При этом с юридической точки зрения аналогом принятия к учету «деловой репутации» в результате приобретения предприятия как имущественного комплекса можно признать объединение бизнесов в ситуации, когда чистые активы одного или нескольких бизнесов вливаются в приобретателя. Следовательно, перечень фактов хозяйственной жизни, обуславливающих необходимость признания гудвилла в бухгалтерском учете, значительно шире, нежели перечень фактов, результатом которых может стать признание деловой репутации. Анализ составляющих гудвилла, проведенный коллективом авторов во главе с М.А. Рожковой, дал основания для вывода о признании деловой репутации (как нематериального блага) обязательной составляющей гудвилла [9]. Однако столь широкая трактовка ситуаций, в которых может возникать гудвилл, в отсутствие строго сформулированных критериев его признания в бухгалтерском учете, прежде всего исходя из экономической сущности, но с учетом формально-юридического

критерия, обуславливает отношение к данному объекту бухгалтерского учета как к «регулятиву» баланса, как к «резерву» для отражения потребностей бизнеса в оценке своих активов и обязательств.

Деловая репутация (гудвилл) как актив не может быть передана. Допустим лишь переход прав на нее. Соответственно, именно права на деловую репутацию (гудвилл) являются имущественными, имеют экономическую ценность и могут быть переданы от одного лица другому, в частности, либо посредством полного отчуждения (в составе предприятия как имущественного комплекса), либо посредством предоставления разрешения на использование другому лицу в ограниченных договором пределах (концессионное соглашение, соглашение о простом товариществе, лицензионное соглашение и т.п.). При явном сходстве прав на деловую репутацию (гудвилл) с исключительными правами на объекты интеллектуальной собственности между ними есть существенная разница: в отличие от исключительных прав (которые действуют определенный срок и на определенной территории) права на деловую репутацию (гудвилл) не ограничиваются ни временными, ни территориальными рамками — они существуют весь период существования самой деловой репутации (гудвилл).

В то же время уточнение критериев признания в бухгалтерском учете ресурса, генерирующего дополнительный доход в силу синергетического эффекта от взаимодействия материальных и нематериальных факторов бизнеса, потребует также уточнения экономической сущности гудвилла и, как следствие, классификации фактов хозяйственной жизни, в результате которых возникает гудвилл, подлежащий признанию в финансовой отчетности, и описания юридической формы, в которую эти факты могут быть обличены.

Информационные ограничения, обусловленные несоблюдением экономического содержания

Как уже было сказано ранее, п. 43 ПБУ 14/2007 рассматривает положительную деловую репутацию как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических

выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и предлагает учитывать ее в качестве отдельного инвентарного объекта. Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

Из приведенных норм следует, что экономическая сущность деловой репутации в российской концепции учета мыслится как плата за ресурс, который обеспечивает экономические выгоды. Такой подход в полной мере отвечает сущности современных экономических отношений, в соответствии с которой ценность бизнеса компании и измеряется не только принадлежащими ей материальными ресурсами. Причем, если речь идет о будущих экономических выгодах, то признанию подлежит актив, если же говорится о текущей экономической выгоде в виде скидки к цене приобретения имущественного комплекса, то признается текущий доход.

Анализируя методы оценки положительной деловой репутации, Д.В. Кислов обращает внимание на то, что надбавку, которую покупатель согласен уплатить к цене предприятия, он определяет самостоятельно, зачастую зафиксировав ее не расчетным или комбинированным, а только экспертным способом. Но для таких оценок необходимо принять во внимание множество факторов и обстоятельств, включая изменения, намечаемые новыми владельцами, которые могут как повысить, так и понизить доходность, а также отношение потребителей к смене владельца, что может потребовать проведения соответствующих аналитических расчетов и исследований, в том числе опросов покупателей [10]. Очевидно, что без проведения столь тщательной процедуры оценки однозначный вывод о наличии релевантного экономического ресурса сделать не представляется возможным, а представление производного от данного ресурса актива в отчетности может стать основанием для введения пользователей в заблуждение.

Таким образом, принципиально важной задачей становится установить наличие ресурса, обеспечивающего извлечение экономических

выгод. Следовательно, деловая репутация возможна лишь в случае, если имеется положительный прогноз в отношении будущих выгод. В случае негативного прогноза, который ПБУ 14/2007 связывает с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества и других, имеет место отрицательная деловая репутация.

Однако в бухгалтерском учете деловая репутация может быть отражена в балансе ввиду наличия не столько будущих экономических выгод, сколько других факторов («компонентов»), не являющихся ресурсами. В этой связи такое явление, как отрицательная деловая репутация, может проявить себя в учете при положительной деловой репутации в общепринятом значении (справедливо обратное). Данное утверждение, правда в меньшей степени, допустимо в отношении гудвилла в консолидированной бухгалтерской отчетности. С.А. Дзюба утверждает, что «накопление компаниями гудвилла не только обременяет их балансы фиктивными активами, но и крайне негативно сказывается на финансовой устойчивости, особенно в случае осуществления сделок с привлечением заемных средств. Тем не менее до поры до времени это никак не сказывается на биржевых показателях компаний, поскольку у гудвилла, токсичного по сути актива, имеется положительная репутация, а рыночные позиции компании в большей степени зависят от потока хороших новостей о будущих возможностях, чем от фундаментальных финансовых показателей» [11, с. 182]. Следовательно, стоимостная оценка гудвилла как актива не может трактоваться лишь с позиции позитивных прогнозов будущей доходности.

В МСФО (IFRS) 3 для обозначения положительной разницы между суммой возмещения при объединении бизнесов и неконтролирующей долей и стоимостной оценкой активов и обязательств используется термин «гудвилл», а для обозначения отрицательной разницы — «выгодная покупка» или «отрицательный гудвилл». При этом экономическая сущность данных терминов отдельно не раскрывается. Как указывает Ю.С. Климашина, «экономическая природа гудвилла представляет собой, по существу, некое неосязаемое конкурентное преимущество бизнеса, возникающее в результате

синергетического взаимодействия внутрисистемных элементов этого бизнеса и установления особого характера его отношений с внешней средой. Одним из ключевых признаков, позволяющих интерпретировать деловую репутацию как объект активов, является способность упомянутого конкурентного преимущества к генерированию будущих экономических выгод, что неоднократно оговаривают МСФО» [2]. При этом Ю.С. Климашина заключает, что достижение синергетического эффекта от их внутреннего и внешнего взаимодействия определяется в первую очередь интеллектуальным капиталом, носителем которого являются работники организации. А поскольку покупка имущественного комплекса не предполагает покупки интеллектуального капитала, то и возможность приобретенного имущественного комплекса генерировать будущие экономические выгоды представляется весьма сомнительной.

Отсюда следует, что сам факт признания гудвилла (выгодной покупки) как расчетной разницы в бухгалтерском балансе может абсолютно не соответствовать экономической сущности ресурса, обусловленного синергетическим эффектом объединяемых бизнесов. Кроме того, ситуация со временем усложняется тем, что абсолютно не понятен порядок последующей оценки гудвилла. И если на дату объединения бизнесов имеется возможность его оценки исходя из фактически сложившихся показателей, то в более поздние периоды приходится руководствоваться субъективными оценками специалистов.

Вместе с тем действующая концепция учета не содержит ссылок на применение профессионального суждения при признании гудвилла (деловой репутации), которое и оценивало бы, в частности, наличие позитивных перспектив и позволяло бы эти перспективы добросовестно раскрыть пользователю финансовой отчетности. Таким образом, пользователь отчетности имел бы возможность оценить условия и факторы, обусловившие признание гудвилла (деловой репутации) в отчетности. Причем интерес представлял бы вопрос о том, с чем связан позитивный прогноз: с ресурсом самого приобретенного имущественного комплекса (бизнеса), который предполагает использовать приобретатель, или же с ресурсом от объединения

приобретенного имущественного комплекса (бизнеса) с имущественным комплексом (бизнесом), уже используемым приобретателем к моменту приобретения, исходя из нынешнего или же нового способа его использования и т.п. То есть позитивный прогноз в отношении приобретаемого имущественного комплекса следовало бы строить не столько опираясь на анализ сложившегося опыта и схемы его использования, сколько на перспективные возможности. И в этом смысле с необходимостью возникает потребность в переосмыслении содержания понятий «гудвилл» и «деловая репутация» как характеристик, присущих приобретаемому объекту, поскольку для пользователя в условиях утраты ряда индивидуализирующих признаков этого объекта в связи со сделкой приобретения больший интерес представляет характеристика субъекта сделки как предпринимателя, способного посредством принятия решений по управлению бизнесом генерировать экономические выгоды. Как следствие, меняется смысловое содержание отражаемого в балансе гудвилла (деловой репутации) в составе активов и качественное содержание оценки этого актива либо оценки дохода в случае выгодной покупки (отрицательной деловой репутации).

Информационные ограничения, обусловленные субъективизмом представления и раскрытия в бухгалтерской отчетности

Согласно п. 44 ПБУ 14/2007 положительная репутация признается активом в бухгалтерском балансе, подлежащим амортизации в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации). Отрицательная деловая репутация в полной сумме включается в состав прочих доходов организации (п. 45 ПБУ 14/2007).

В МСФО (IFRS) 3 выгодная покупка признается доходом в составе прибыли или убытка на дату приобретения (п. 34), гудвилл же признается активом с неопределенным сроком использования. Уменьшение его стоимости предполагается не за счет амортизации в течение четко определенного срока, а посредством признания убытков от обесценения (п. В63), тестирование на предмет которого производится на ежегодной основе.

В то же время использование деловой репутации (гудвилла) как регулирующей величины при возникновении разницы между суммой возмещения (с учетом неконтролирующей доли) и стоимостной оценкой чистых активов влечет за собой субъективизм в признании данного объекта бухгалтерского учета, поскольку сам факт возникновения разницы, а тем более ее стоимостная оценка зависят как от субъективизма оценки операции по купле-продаже бизнеса (имущественного комплекса), так и от субъективизма формирования стоимости активов и обязательств.

В частности, при оценке деловой репутации предполагается использование балансовой стоимости активов и обязательств, т.е. стоимости за вычетом накопленной амортизации, сформированных оценочных резервов и т.п. В результате стоимостная оценка деловой репутации может прямо противоречить экономической сути сделки по приобретению имущественного комплекса вследствие ошибок в бухгалтерском учете имущественного комплекса (ошибок в начислении амортизации, в отказе от переоценки и т.п.). При оценке гудвилла идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения (п. 18 МСФО (IFRS) 3), что освобождает оценку гудвилла от влияния ошибок текущего бухгалтерского учета, однако не устраняет влияния субъективизма, присущего самому формированию оценки по справедливой стоимости. Причем справедливая стоимость определяется приобретателем активов и обязательств исходя из собственных представлений и планов в отношении этих активов и обязательств (за исключением квалификации договоров аренды и страхования), что освобождает гудвилл от влияния субъективных оценок прошлого менеджмента.

Обращение к трактовке гудвилла как актива бухгалтерского баланса позволяет заметить, что ее содержание зависит от принятой балансовой теории (модели). В частности, как отмечают П.П. Баранов, В.П. Козлов, Ю.С. Климашина, «при доминировании модели стейкхолдеров (заинтересованных сторон) гудвилл признается фиктивным активом, который невозможно реализовать в условиях банкротства и, следовательно, посредством реализации которого невозможно

удовлетворить претензии заинтересованных сторон [33]. Напротив, когда доминантой становится модель акционера, предполагающая наличие эффективного публичного контроля за деятельностью корпораций, деловая репутация, отражаемая в бухгалтерской финансовой отчетности, превращается в мощный индикатор успешности компании и защиты интересов акционеров, неразрывно связанных с обществом „пуповиной” устойчивых институциональных отношений» [12].

Как следствие, для модели заинтересованных сторон вполне оправдано стремление свести оценку гудвилла к минимуму как на этапе его первоначального признания, так, тем более, и на этапе его последующего учета и оценки. Для модели акционера предпочтительным был бы вариант достаточно высокой оценки гудвилла на этапе первоначального признания, ее сохранения и даже возможность ее увеличения впоследствии. Нетрудно заметить, что присущий оценке гудвилла субъективизм может привести к наиболее существенным искажениям финансовой отчетности (и опасным с точки зрения предвосхищения ожиданий пользователей) именно в рамках модели заинтересованных сторон. Таким образом, для модели акционеров оценка гудвилла требует элиминирования влияния субъективизма.

Помимо деловой репутации, предусмотренной ПБУ 14/2007, вплоть до 01.01.2016 использовался термин «деловая репутация дочерних организаций», который возникал исключительно в сводной отчетности, формируемой на основании Методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112 (далее — Приказ № 112). В том случае, когда контроль над бизнесом приобретался через покупку преобладающей доли в уставном капитале общества, ведущего этот бизнес, покупатель становился основным обществом, а собственник бизнеса — его дочерней организацией. При этом в силу п. 91 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010), основное общество обязано было формировать сводную отчетность путем консолидации показателей основного и дочернего (дочерних) обществ.

Согласно п. 3.7 Приказа № 112, «если при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочернего общества балансовая оценка у головной организации финансовых вложений в дочернее общество отличается от номинальной стоимости акций дочернего общества (стоимостной оценки доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества), то указанная разница отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей „Деловая репутация дочерних обществ”». Причем положительная разница показывается в группе статей «Нематериальные активы» сводного бухгалтерского баланса, а отрицательная — между разд. IV «Капитал и резервы» и V «Долгосрочные пассивы» сводного бухгалтерского баланса.

Нетрудно заметить, что подход к определению деловой репутации дочерних организаций существенно отличается от подхода, закрепленного в ПБУ 14/2007. Кроме того, Приказ № 112 никак не регламентирует порядок последующей оценки положительной деловой репутации дочерних обществ. На практике можно было встретить как организации, которые не амортизировали деловую репутацию (сводная отчетность ОАО «Атомэнергпром» за 2011 г.), так и которые списывали ее в течение 20 лет (сводная отчетность ОАО «Газпром» за 2013 г., ОАО «Волгомост» за 2012 г.).

Таким образом, понятие деловой репутации в российских нормативных документах по бухгалтерскому учету охватывало ситуации купли-продажи имущественного комплекса и формирования сводной отчетности. Но даже такая расширенная трактовка деловой репутации, пусть и с учетом несопоставимости порядка ее признания и учета в описанных ситуациях, не обеспечивала полноты охвата фактов хозяйственной жизни, обуславливающих необходимость балансирования разниц в оценках активов и обязательств, возникающих при объединении бизнеса.

В то же время понятие «сводная отчетность» утратило свою актуальность для организаций с 01.01.2013, за исключением тех, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам путем их включения в котировальный список и которые составляют консолидированную

финансовую отчетность по иным, отличным от МСФО, международно признанным правилам [п. 2 ст. 8 Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (в ред. от 03.07.2016)]. Но и эти организации с 01.01.2016 обязаны представлять и публиковать консолидированную отчетность, сформированную на основе МСФО (начиная с отчетности за 2015 г.). Следовательно, на сегодняшний день материнские компании обязаны представлять и публиковать консолидированную отчетность, составленную в соответствии с МСФО, в том числе с применением МСФО (IFRS) 3, определяющего понятие «гудвилл».

В результате российские компании оказываются в следующей ситуации:

1. При составлении индивидуальной отчетности им следует руководствоваться российскими правилами составления бухгалтерской отчетности, определяющими лишь понятие «приобретенная деловая репутация», не охватывающее всю полноту возможных сделок, связанных с объединением бизнесов, а также не определяющее способы отражения соответствующих фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности. При этом в части, не урегулированной положениями по бухгалтерскому учету, в силу п. 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), следует руководствоваться, в том числе, положениями МСФО. В то же время понятие «гудвилл», содержащееся в МСФО (IFRS) 3, во многих аспектах принципиально отлично от деловой репутации, что, строго говоря, делает невозможным заимствование недостающих норм.

2. При составлении консолидированной отчетности материнской компании следует руководствоваться МСФО. Ведь деловая репутация, принятая к учету дочерней компанией, не отвечает критериям признания гудвилла, который мог бы быть признан при подготовке консолидированной отчетности материнской компанией. В результате сам факт наличия деловой репутации в индивидуальной отчетности при отсутствии гудвилла в консолидированной отчетности иллюстрирует субъективизм признания и раскрытия соответствующего финансового показателя. Как следствие, возникает ситуация разночтения между показателями

индивидуальной отчетности и показателями консолидированной отчетности компаний, входящих в периметр консолидации.

Таким образом, создается еще одна ситуация, когда субъективизм в формировании и оценке показателей отчетности, помноженный на разночтения в нормативных актах, регламентирующих подход к отражению балансирующей величины, возникающей при объединении бизнесов, обуславливает субъективизм в выборе порядка представления и раскрытия этой величины в финансовой отчетности, что влечет за собой еще одно информационное ограничение для пользователей этой отчетности.

Изложенный выше перечень информационных ограничений, связанных с отражением деловой репутации, не является исчерпывающим. Однако даже описанные ограничения дают основания для вывода о недостаточности действующих концепций учета деловой репутации (гудвилла) для формирования адекватной финансовой информации и ее раскрытия в финансовой отчетности, о необходимости пересмотра принятых учетных концепций, точного определения понятий, разработки новых методологических и методических инструментов, принятия новых учетных решений.

Резюмируя изложенные выше информационные ограничения, следует признать фундаментальное противоречие в российской концепции учета деловой репутации. Де-юре учет деловой репутации изначально возник и до настоящего времени находится на динамическом этапе, предусматривающем признание приобретенной деловой репутации в качестве внеоборотного актива, подлежащего линейной амортизации в течение длительного периода полезного использования. Но де-факто приобретенная деловая репутация присутствует главным образом в отчетности компаний, сформированной на основе МСФО, т.е. компаний, глубоко интегрированных в мировую экономику и активно вовлеченных в международные экономические отношения. Что же касается организаций, бизнес которых локализован в границах внутреннего рынка, то они предпочитают игнорировать деловую репутацию как объект бухгалтерского учета, тем самым отбрасывая отечественную практику на статический этап развития методологии учета

деловой репутации, что обусловлено текущим состоянием национальной экономики [12]. Как следствие, преодоление рассмотренных информационных ограничений тесно связано с разрешением данного противоречия.

Зарубежная бухгалтерская наука, оказавшая серьезное влияние на положения МСФО, сгенерировала множество альтернативных подходов к учету гудвилла, но вместе с тем ни один из этих подходов не дает однозначного решения следующих ключевых проблем учета гудвилла:

- квалификации деловой репутации как элемента активов организации;
- формирования стоимостного эквивалента деловой репутации (проблемы оценки);

- декапитализации (амортизации) деловой репутации;
- обоснования и применения корреспонденции счетов для отражения возникновения и изменения деловой репутации;
- идентификации балансодержателя (собственника) деловой репутации.

В сложившихся условиях перед отечественной учетной наукой открывается уникальная возможность: опираясь на анализ трендов развития мировой экономической и учетной мысли и используя существенное опережение теорией действующей практики бухгалтерского учета, предложить собственный глубоко осмысленный и научно аргументированный вариант методологии отражения деловой репутации в учете и отчетности.

Литература

1. Баранов П.П. Концепция достоверности финансовой отчетности: генезис и современное состояние // Вестник НГУЭУ. 2011. № 1. С. 155–168.
2. Климашина Ю.С. Альтернативный подход к учету деловой репутации организаций // Аудитор. 2015. № 10. С. 42–49.
3. Ершова Е.А. Гудвилл: основные проблемы и противоречия // Проблемы развития частного права: сборник статей к юбилею Владимира Саурсеевича Ема / С.С. Алексеев, А.В. Асосков, В.Ю. Бузанов и др.; отв. ред. Е.А. Суханов, Н.В. Козлова. М.: Статут, 2011. С. 240–252.
4. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка. URL: <http://slovari.yandex.ru> (дата обращения: 12.08.2016).
5. Ожегов С.И. Толковый словарь. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova> (дата обращения: 12.08.2016).
6. Шерстобитов А.Е. Охрана индивидуальной свободы и личной жизни граждан // Гражданское право: учебник: В 4 т. Т. 2 / отв. ред. Е.А. Суханов. М.: Волтерс Клувер, 2005. 465 с.
7. Цыденова Э.Ч. Деловая репутация: надлежащее исполнение обязательств // Аудиторские ведомости. 2011. № 6. С. 41–46.
8. Should goodwill still not be amortised? Accounting and disclosure for goodwill. URL: <http://www.efrag.org> (дата обращения: 12.08.2016).
9. Защита деловой репутации в случаях ее диффамации или неправомерного использования (в сфере коммерческих отношений): науч.-практ. пособие / Д.В. Афанасьев, А.С. Ворожевич, М.Е. Глазкова и др.; под общ. ред. М.А. Рожковой. М.: Статут, 2015. 270 с.
10. Кислов Д.В. Нематериальные активы: учет и налоги. М.: Статус-Кво 97, 2006. 344 с.
11. Дзюба С.А. Гудвилл: токсичный актив с благовидным названием // ЭКО. 2016. № 3. С. 165–183.
12. Баранов П.П., Козлов В.П., Климашина Ю.С. Российская методология учета деловой репутации на фоне мировых трендов: текущее состояние и вектор развития // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 39. С. 39–52.

References

1. Baranov P.P. Kontseptsiia dostovernosti finansovoi otchetnosti: genezis i sovremennoe sostoianie [The concept of financial statement fairness: genesis and current situation]. *Vestnic NGUEU — NGUEU Newsletter*, 2011, no. 1, pp. 155–168 (in Russ.).

2. Klimashina Iu.S. Al'ternativnyi podkhod k uchetu delovoi reputatsii organizatsii [The alternative approach to company's business reputation accounting]. *Auditor — Auditor*, 2015, no.10, pp. 42–49 (in Russ.).
3. Ershova E.A. Gudvill: osnovnye problemy i protivorechiia [Goodwill: basic problems and contradictions]. *Problemy razvitiia chastnogo prava: sbornik statei k iubileiu Vladimira Saurseevicha Ema / S.S. Alekseev, A.V. Asoskov, V.Iu. Buzanov i dr.; otv. red. E.A. Sukhanov, N.V. Kozlova* [The private law development problems: Collection of the articles to the V.S. Em jubilee S.S. Alexeev, A.V. Asoskov, V.Y. Boozanov et al.; Managing Editor E.A. Soohanov, N.V. Kozlova]. Moscow, Statut — Statute, 2011, pp. 240–252 (in Russ.).
4. Dal' V.I. *Tolkovyi slovar' zhivogo velikorusskogo iazyka* [Explanatory dictionary of living Great Russian language]. URL: <http://slovari.yandex.ru> (accessed: 12.08.2016) (in Russ.).
5. Ozhegov S.I. *Tolkovyi slovar'* [Explanatory dictionary]. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova> (accessed: 12.08.2016) (in Russ.).
6. Sherstobitov A.E. Okhrana individual'noi svobody i lichnoi zhizni grazhdan [The personal individual freedom and private life protection]. *Grazhdanskoe pravo: uchebnik: v 4 t., T. 2. Otv. red. E.A. Sukhanov* [Civil law: Manual: In 4 volumes, vol. 2. Managing Editor E.A. Soohanov]. Moscow, Volters Kluwer — WoltersKluwer, 2005, 465 p. (in Russ.).
7. Tsydenova E.Ch. Delovaia reputatsiia: nadlezhashchee ispolnenie obiazatel'stv [The business reputation: proper execution of obligations] *Auditorskie vedomosti — Audit Bulletin*, 2011, no. 6, pp. 41–46 (in Russ.).
8. *Should goodwill still not be amortised? Accounting and disclosure for goodwill*. URL: <http://www.efrag.org> (accessed: 12.08.2016).
9. *Zashchita delovoi reputatsii v sluchaiakh ee diffamatsii ili nepravomernogo ispol'zovaniia (v sfere kommercheskikh otnoshenii): nauch.-prakt. posobie pod obshch. red. M.A. Rozhkovoi* [The business reputation defense in case of its defamation and illegitimate use (on business relations sphere): scientific and practical textbook under the general editing by M.A. Rojkova]. Moscow, Statut — Statute, 2015, 270 p. (in Russ.).
10. Kislov D.V. *Nematerial'nye aktivy: uchet i nalogi* [The Intangible assets: accounting and taxation]. Moscow, Status-Kvo-97 — Status-Quo-97, 2006, 344 p. (in Russ.).
11. Dziuba S.A. Gudvill: toksichniy aktiv s blagovidnym nazvaniem [Goodwill; the toxic asset with the attractive name]. *EKO — ECO*, 2016, no. 3, pp. 165–183 (in Russ.).
12. Baranov P.P., Kozlov V.P., Klimashina Iu.S. Rossiiskaia metodologiia ucheta delovoi reputatsii na fone mirovykh trendov: tekushchee sostoianie i vektor razvitiia [Russian methodology of business reputation accounting on the background of the world trends: current position and development vector]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2014, no. 39, pp. 39–52 (in Russ.).