

УЧЕТ, АНАЛИЗ, АУДИТ

ACCOUNTING, ANALYSIS, AUDIT

УДК 338:174
ББК 65.291.573
Б 43

Т.Г. Белозерова

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: tanasei@yandex.ru.

Д.В. Луговский

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: lugovskoy@econ.kubsu.ru.

Р.А. Тхагапсо

Кандидат экономических наук, доцент, заведующий кафедрой учета и финансирования Адыгейского государственного университета, г. Майкоп. Тел.: (918)489-93-27, e-mail: rusjath@mail.ru.

ПРОБЛЕМЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

(Рецензирована)

Аннотация. Деловая репутация рассматривается как экономическая и правовая категория. Дано определение деловой репутации, методика и особенности ее расчета. Обоснованы различия между приобретенной и внутренне созданной деловой репутацией. Раскрыта методика бухгалтерского учета положительной и отрицательной деловой репутации при приобретении предприятия (имущественного комплекса).

Ключевые слова: деловая репутация, приобретенная деловая репутация, внутренне созданная деловая репутация, нематериальные активы, учет объединения предприятий.

T.G. Belozerova

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar. Tel.: (861)219-95-01, ad. 201, e-mail: tanasei@yandex.ru.

D.V. Lugovsky

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar. Tel.: (861)219-95-01, ad. 201, e-mail: lugovskoy@econ.kubsu.ru.

R.A. Tkhagapso

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of Accounting and Finance Department, Adyghe State University, Maikop. Ph.: (918)489-93-27, e-mail: rusjath@mail.ru.

PROBLEMS OF ACCOUNTANCY DEFINITION AND ORGANIZATION IN BUSINESS REPUTATION OF THE BUSINESS MANAGER

Abstract. The paper considers economic and legal aspects of goodwill. It presents goodwill's definition as well as its value, and peculiarities of its calculation. The authors reveal differences between the acquired and internally generated goodwill. They disclose an accounting method of positive and negative goodwill in the company acquisition (property complex.)

Keywords: goodwill, internally generated goodwill, goodwill acquired in the business combination, intangible assets, business combinations accounting.

Гражданское законодательство России относит понятие «деловая репутация» к группе нематериальных благ. Жизнь и здоровье, достоинство личности, личная неприкосновенность, честь и доброе имя, деловая репутация, неприкосновенность частной жизни, личная и семейная тайна, право свободного передвижения, выбора места пребывания и жительства, право на имя, право авторства, иные личные неимущественные права и другие нематериальные блага, принадлежащие гражданину от рождения или в силу закона, неотчуждаемы и непередаваемы иным способом (ст. 150, 152 Гражданского кодекса РФ) [1].

О защите деловой репутации упоминается, в свою очередь, в ст. 1027, 1042, 1100, 1251 и 1266 Гражданского кодекса РФ.

Использование этой категории в современном учете обусловлено требованием приоритета экономического содержания над правовой формой и вытекающей из него концепцией экономического контроля, которая в качестве базового идентификационного признака объектов бухгалтерского наблюдения определяет их влияние на приток или отток экономических выгод и рисков [2, с. 6].

Информация об экономическом контроле не может заменить, однако, данных о праве собственности (и наоборот), которые взаимно дополняют друг друга [3, с. 33].

Деловая репутация — одна из немногих бухгалтерских категорий, в отношении которой отсутствуют какие-либо имущественные права. Она неотчуждаема и неотделима от своего носителя — предприятия как имущественного комплекса — и отнесена гражданским законодательством к категории «нематериальные блага». Напомним, что к нематериальным благам наряду с деловой репутацией и добрым именем относится и право авторства,

нередко ошибочно отождествляемое с авторским правом.

Право авторства, т.е. право считаться автором научного открытия, литературного, музыкального или художественного произведения и т. д. неотчуждаемо и непередаваемо, однако из него вытекает авторское право, связанное с использованием данного результата интеллектуальной деятельности, извлечением из него экономических выгод. И только последнее (авторское право) может быть признано в качестве нематериального актива.

Что касается деловой репутации (доброе имя), то она, также как и право авторства, неотчуждаема и непередаваема, однако из нее у юридического или физического лица не возникает никаких имущественных прав, аналогичных авторскому праву, она не сулит владельцу никаких охраняемых законом дополнительных привилегий.

Деловая репутация — это способность предприятия обеспечивать дополнительный приток экономических выгод вследствие наличия возникших в процессе финансово-хозяйственной деятельности и неотделимых от нее деловых связей, репутации качества, опыта управления, клиентской базы и т.п. факторов [2, с. 10].

Деловая репутация возникает в процессе функционирования предприятия, осуществления им финансово-хозяйственной деятельности, причем как в силу целенаправленных действий руководства по повышению конкурентоспособности продукции, доверия покупателей, укрепления позиций на рынке и т.д., так и вследствие внешних факторов — экономической политики государства, изменений валютных курсов, развитости инфраструктуры и пр. Такая деловая репутация называется *внутренне созданной деловой репутацией*.

Она не подлежит признанию в качестве актива, поскольку не признается идентифицируемым ресурсом (т. е. не может быть отделена от носителя (организации) и не возникает из договорных или юридических прав), который контролируется организацией и может быть достоверно оценен по себестоимости [4].

Объектом бухгалтерского учета деловая репутация становится лишь при продаже предприятия (имущественного комплекса), в случае, когда его общая стоимость по договору купли-продажи отлична от текущей рыночной стоимости входящих в его состав активов (и обязательств). В этом случае деловая репутация именуется *приобретенной деловой репутацией*.

Она представляет собой выплату, производимую организацией-покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны [4].

Ошибочно считать, что деловая репутация появляется при продаже (объединении) предприятий. Она возникает в процессе финансово-хозяйственной деятельности, но только в момент продажи становится возможным осуществить ее надежную оценку. Поэтому, говоря о созданной и приобретенной деловой репутации, следует понимать, что речь идет об одном и том же объекте на разных стадиях его жизненного цикла.

Целесообразно также обратить внимание на одну деталь: деловая репутация возникает в отношении предприятия как субъекта предпринимательской (экономической) деятельности, но отражается в учете организации как субъекта гражданско-правовых отношений, обязанной в соответствии с законодательством вести бухгалтерский учет [2, с. 10].

Само существование такого понятия как деловая репутация и определение ее величины возможно только в условиях применения оценки по рыночной (справедливой) стоимости. В этом случае исключается влияние отклонений балансовой оценки передаваемого имущества от его рыночной стоимости на деловую репутацию, которая отражает синергический эффект от использования ресурсов в составе имущественного комплекса. Кро-

ме того, в условиях рыночной экономики продавец не обязан предоставлять покупателю информацию об учетной стоимости своих активов и обязательств (такие сведения могут относиться к коммерческой тайне или вовсе отсутствовать, например, если продавец — физическое лицо).

Положительная деловая репутация рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, а отрицательная деловая репутация воспринимается как скидка с цены в связи с отсутствием стабильных покупателей, навыков маркетинга, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п. [5].

Стоимость деловой репутации рассчитывается как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия (имущественного комплекса) и рыночной ценой входящих в его состав компонентов.

Главное отличие в признании деловой репутации согласно российским и международным нормам состоит в том, что первые считают ее частью нематериальных активов, вторые же, напротив, не признают ее в качестве таковых.

Приобретение предприятия (имущественного комплекса) оформляется *договором купли-продажи* и составлением *передаточного акта* и отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

а) на стоимость материальных ценностей в составе передаваемого имущественного комплекса:

Дебет 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Приобретение отдельных объектов основных средств», «Приобретение нематериальных активов» и т. п.), 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и др.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по приобретению имущественного комплекса»;

б) на стоимость затрат в незавершенном производстве:

Дебет 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты

по приобретению имущественного комплекса»;

в) на сумму дебиторской задолженности, приобретаемой на основании уступки права требования:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по приобретению имущественного комплекса»;

г) на сумму кредиторской задолженности:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по приобретению имущественного комплекса»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;

д) на сумму положительной (отрицательной) деловой репутации:

— при превышении стоимости предприятия (имущественного комплекса) над согласованной (рыночной) стоимостью активов (за вычетом обязательств) — положительная деловая репутация:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение деловой репутации»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по приобретению имущественного комплекса»;

Дебет 04 «Нематериальные активы», субсчет «Деловая репутация»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение деловой репутации» или

— при превышении стоимости приобретенных в составе имущественного комплекса активов (за вычетом обязательств) над стоимостью предприятия по договору купли-продажи — отрицательная деловая репутация:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Расчеты по приобретению имущественного комплекса»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Заметим, что деловая репутация как объект бухгалтерского учета возникает только при продаже предприятия как имущественного комплекса. При этом предприятие, в отличие от организации, не признается субъектом гражданско-правовых отношений. Таковыми могут быть только юридические или физические лица, а предприятие (имущественный комплекс) выступает предметом сделки купли-продажи.

Предприятие может обладать обязательствами лишь постольку, поскольку входит в состав организации, но в любом случае речь может идти не об обязательствах предприятия, а об обязательствах организации (юридического лица).

При продаже предприятия, как правило, передается лишь имущественный комплекс. Дебиторская и кредиторская задолженность относится не к нему, а к организации-владельцу. Передача задолженности (на основании уступки права требования) в таком случае теоретически возможна, но вряд ли оправдана, поскольку приобретение всех активов и обязательств может быть осуществлено в форме приобретения доли в уставном капитале такой организации. Никакой деловой репутации при этом не возникает (порядок осуществления бухгалтерских записей при этом подробно рассмотрен в главе, посвященной учету финансовых вложений). В дальнейшем при необходимости организация-покупатель может осуществить реорганизацию в форме слияния или присоединения.

Положительная деловая репутация в соответствии с ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» подлежит амортизации в порядке, установленном для нематериальных активов. При этом, как отмечено ранее, для деловой репутации предусмотрен единственно возможный способ — линейный и фиксированный период — 20 лет (но не более срока деятельности организации):

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов», субсчет «Амортизация деловой репутации».

Напомним, что в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение предприятий» деловая репутация не подлежит амортизации; однако при наличии соответствующей

щих признаков признается ее обесценение [6, с. 17].

В финансовой отчетности организации-покупателя подлежит раскрытию вся информация, которая позволила бы

оценить изменения балансовой стоимости деловой репутации в течение периода, а также сведения об обесценении деловой репутации (п. 74, 76 МСФО (IFRS) 3 «Объединение предприятий» [4]).

Примечания:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): федер. закон от 30.11.94 г. № 51-ФЗ: [ред. от 30.12.15 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

2. Луговской Д.В., Белозерова Т.Г. Деловая репутация: сложности идентификации, оценки и отражения в учете и отчетности // Все для бухгалтера. 2009. № 11. С. 5-13.

3. Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой // Международный бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 31-37.

4. О введении в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации: приказ Минфина РФ № 160н от 25.11.11 г.: [ред. от 18.17.12 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07): приказ Минфина РФ № 153н от 27.12.07 г.: [ред. от 24.12.10 г.] // СПС КонсультантПлюс. М., 2015. Загл. с экрана.

6. Луговской Д.В. Амортизация и обесценение: проблемы учета в условиях статико-динамической учетной практики // Все для бухгалтера. 2009. № 9. С. 11-18.

References:

1. The civil code of the Russian Federation (part one): the Federal law of 30.11.94, №51-FZ: [in an edition of 30.12.15] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.

2. Lugovskoy D.V., Belozerova T.G. The goodwill: identification, valuation and financial statements disclosure complication // Everything for the accountant. 2009. №11. Pp. 5-13.

3. Lugovskoy D.V., Olomskaya E.V., Molodtsova Yu.N. The priority of economic substance over legal form // Everything for the accountant. 2007. №5. Pp. 31-37.

4. On introduction of the International financial reporting standards and International financial reporting standards interpretations in the Russian Federation: Ministry of Finance of the Russian Federation №160n dated 25.11.2011 [in an edition of 18.17.12] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.

5. Accounting regulation «Accounting of intangible assets» (PBU 14/07): The order of the Ministry of finance of Russian Federation №44n dated 27.12.2007. [in an edition of 24.12.10] // HLS ConsultantPlus. M., 2015. Title from the screen.

6. Lugovskoy D.V. Depreciation and impairment: static and dynamic accounting practice // Everything for the accountant. 2009. №9. Pp. 11-18.