

УДК 657

**ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ: ИНФОРМАЦИОННЫЕ  
ОГРАНИЧЕНИЯ РОССИЙСКОЙ КОНЦЕПЦИИ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА****Я.И. Устинова, А.П. Воеводин**Новосибирский государственный университет  
управления и экономики «НИНХ»

E-mail: ustynova\_pr@mail.ru, a.voewodin@mail.ru

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. 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.

**BUSINESS STANDING: INFORMATIONAL CONSTRAINTS  
OF THE RUSSIAN ACCOUNTING CONCEPT****Ya.I. Ustinova, A.P. Voevodin**

Novosibirsk State University of Economics and Management

E-mail: ustynova\_pr@mail.ru, a.voewodin@mail.ru

The article considers the informational constraints, depriving a user of financial reporting of the opportunity of obtaining reliable and honest information on the specific company resource – business standing. The constraints are stipulated by conceptual inaccuracies, non-compliance with legal form and economic substance, subjectivity of presentation and disclosure of business standing information in accounting. The authors suggest expansion of the informational constraints by virtue of revision of the methodological approaches and methodic tools to the business standing accounting.

*Keywords:* business standing, goodwill, non-material assets, property complex, business combinations, business standing of branch organizations, summary reporting, consolidated reporting.

Бухгалтерский учет деловой репутации на сегодняшний день фактически остается 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 [6].

Прежде всего, особая природа деловой репутации – ее нематериальность создает условия для многочисленных противоречий и разногласий как в доктрине, так и в применении института на практике. При этом трак-

товка одного из принципов бухгалтерского учета – приоритет 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 практикующими 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: обусловленные понятийными неточностями; несоблюдением юридической формы; несоблюдением экономического содержания; субъективизмом представления и раскрытия в бухгалтерской отчетности.

*Информационные ограничения, связанные с понятийными неточностями.* Согласно толковому словарю Даля, под деловой репутацией понимается «добрая или дурная слава человека, общее мнение о ком-либо» [9], в толковом словаре Ожегова дается следующее определение: «приобретаемая общественная оценка качеств, достоинств и недостатков кого-либо» [10].

В отечественном гражданском законодательстве на сегодняшний день термин «деловая репутация» упоминается в трех статьях ГК РФ:

- ст. 152, как нематериальное благо;
- ст. 1027, как элемент предмета договора коммерческой концессии;
- ст. 1042, как вид возможного вклада в простое товарищество.

Впервые словосочетание «деловая репутация» применительно к юридическому лицу в России появилось в п. 1 ст. 7 Основ гражданского законодательства Союза ССР и республик от 31.05.1991 г. (документ утратил силу с 01.01.2008 г.). Однако ни этот документ, ни пришедший ему на смену Гражданский кодекс РФ не давали определения деловой репутации. Они лишь устанавливали возможность ее защиты в случае нанесения ущерба. Именно в контексте нематериального блага, стоящего в одном ряду с честью и достоинством, трактует ст. 152 ГК РФ деловую репутацию и в нынешней редакции.

Разъяснения высших судебных инстанций («Обзор практики рассмотрения судами дел по спорам о защите чести, достоинства и деловой репутации» (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 16.03.2016 г.), Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.02.2005 г. № 3 «О судебной практике по

делам о защите чести и достоинства граждан, а также деловой репутации граждан и юридических лиц», Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 23.09.1999 г. № 46 «Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, связанных с защитой деловой репутации») также не дают определения данного понятия. Как следствие, в гражданском законодательстве понятие «деловая репутация» чаще всего используется достаточно ограниченно, лишь в связи с необходимостью ее защиты, наравне с защитой чести и достоинства физического либо юридического лица.

В то же время, согласно п. 2 ст. 1027 ГК РФ, договор коммерческой концессии предусматривает использование комплекса исключительных прав, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя в определенном объеме. Иными словами, приведенная норма рассматривает деловую репутацию как нечто, имеющее имущественную ценность и отделимое от своего субъекта.

В силу п. 1 ст. 1042 ГК РФ вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи. В этом случае законодатель не делает акцента на отделимости деловой репутации, но, безусловно, признает ее имущественную ценность. Более того, в соответствии с п. 2 ст. 1042 ГК РФ вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами. Следовательно, деловая репутация рассматривается как полноценный экономический ресурс, актив 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 [8, с. 276].

В налоговых правоотношениях закрепилось 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 РФ не раскрывает понятие «деловая репутация», но его понимание фактически сложилось в судебной практике. Таким образом, 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 частности, именно такая трактовка деловой репутации партнера отражена в Определениях Верховного Суда РФ от 11.03.2016 г. № 304-КГ16-419 по делу № А75-11907/2014, от 02.03.2016 г. № 305-КГ16-49 по делу № А40-5081/2015, от 11.02.2016 г. № 308-КГ15-18607 по делу № А63-9016/2014 и др.

В то же время понятие «деловая репутация» в обиход отечественного бизнеса после введения в действие с 01.01.2001 г. Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000, утвержденного Приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 91н (утратил силу в связи с изданием Приказа Минфина России от 23.01.2008 г. № 11н; Приказом Минфина России от 27.12.2007 г. № 153н утверждено Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)), вошло в совершенно ином значении. 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. Таким образом, деловая репутация в бухгалтерском учете определяется, прежде всего, через способ оценки.

В результате в сложившейся ситуации смешения понятий имеется даже судебная практика, в которой подход к оценке деловой репутации, закрепленный в ПБУ 14/2007, предлагалось использовать для оценки ущерба деловой репутации, подлежащей защите по ст. 152 ГК РФ (см., например, Постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.09.2015 г. № Ф05-10894/2015 по делу № А40-49220/14).

Таким образом, 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 субъект.

В то же время использование термина МСФО, представляющего собой аналог деловой репутации в контексте ПБУ 14/2007, – гудвил, также не лишено недостатков. Глубокий анализ генезиса понятия «гудвил», изложенный коллективом авторов, возглавляемым М.А. Рожковой, показал, что на сегодняшний день выделяют два основных подхода к пониманию сущности гудвила:

- 1) учет позиции потребителей (бихейвористско-психологический подход) – гудвил рассматривается в качестве свойств бизнеса, которые формируют благожелательное отношение к нему потребителей, общественное признание и благоприятную репутацию, которыми наслаждается компания;
- 2) учет позиции содержания гудвила – гудвил раскрывается через указание на входящие в него элементы (в частности, все относимые к бизнесу показатели: личность собственников, природа и характер бизнеса, репутация, месторасположение, влияние на современный рынок и социально-экономический климат) [6].

Нетрудно заметить, что в рамках первого подхода раскрываются лишь последствия создания гудвила, степень его влияния на бизнес, но не его сущность. В то же время в рамках второго подхода не учитываются основания подведения самых разнообразных характеристик бизнеса под общее понятие «гудвил», критерий их отнесения к элементам подобного актива.

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

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

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

в) компонент 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 «гудвил действующего предприятия»);

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

д) компонент 5 – завышение величины, уплаченной приобретателем, вытекающее из ошибок в оценке предложения;

е) компонент 6 – переплата или недоплата приобретателем.

Компоненты 3 и 4 (основной гудвил или core-goodwill) представляют собой актив, который должен быть отражен в отчетности в соответствии с МСФО. В дискуссионном документе «Стоит ли гудвил по-прежнему не амортизировать» плеяда исследователей делает вывод о том, что такой подход соответствует принципам бухгалтерского учета, но реализовать его на практике проблематично ввиду отсутствия возможности надежной оценки [11]. 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 гудвиле в системе международных стандартов.

Гудвил 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, гудвил 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 июля 2016 г., гудвил – актив, представляющий

собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно. При этом гудвил 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.

Таким образом, использование термина «гудвил» 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. Следовательно, объединение бизнесов как факт хозяйственной жизни, результатом которого может стать признание гудвила (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). В состав предприятия как имущественного комплекса входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырье, продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (коммерческое обозначение, товарные знаки, знаки обслуживания), и другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором. При этом 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. В результате на практике, по мнению коллектива авторов во главе с М.А. Рожковой, предприятие фактически выбыло из гражданского оборота [6].

В силу норм п. 1 ст. 559 ГК РФ по договору продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, кото-

рые продавец не вправе передавать другим лицам. При этом в соответствии с п. 2 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 разница будет относиться к неким неидентифицируемым активам, которые невозможно вычестить из покупной цены при исчислении указанной разницы. Этот вывод подкрепляется также и п. 43 ПБУ 14/2007, связывающим деловую репутацию с приобретенными неидентифицируемыми активами. В приведенном в п. 2 ст. 132 ГК РФ определении предприятия как имущественного комплекса 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.

Согласно п. 1 ст. 1538 ГК РФ юридические лица, а также индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность, могут использовать для индивидуализации принадлежащих им торговых, промышленных и других предприятий коммерческие обозначения, не являющиеся фирменными наименованиями и не подлежащие обязательному включению в учредительные документы и единый государственный реестр юридических лиц. Коммерческое обозначение может использоваться правообладателем для индивидуализации одного или нескольких предприятий. Для индивидуализации одного предприятия не могут одновременно использоваться два и более коммерческих обозначения (п. 2 ст. 1538 ГК РФ). Таким образом, 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, гудвил 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, например:

- a) путем передачи денежных средств, их эквивалентов или других активов (включая чистые активы, которые составляют бизнес);
- b) путем принятия обязательств;
- c) путем выпуска долей в капитале;
- d) путем предоставления более одного вида возмещения или
- e) без передачи возмещения, включая объединение посредством только договора.

Согласно п. В6 МСФО (IFRS) 3 объединение бизнесов может быть структурировано различными способами в силу юридических, налоговых или других причин, которые включают, среди прочего, следующие ситуации:

- a) один или несколько бизнесов становятся дочерними организациями приобретателя, или чистые активы одного или нескольких бизнесов сливаются в приобретателя;
- b) одна объединяющаяся организация передает свои чистые активы, или ее собственники передают свои доли в капитале другой объединяющейся организации или ее собственникам;
- c) все объединяющиеся организации передают свои чистые активы или собственники таких организаций передают свои доли в капитале вновь сформированной организации (такие операции иногда упоминаются как операции по слиянию или компиляции) или
- d) группа прежних собственников одной из объединяющихся организаций получает контроль над объединенной организацией.

Нетрудно заметить, что объединение бизнесов трактуется достаточно широко, в связи с чем пользователю для оценки гудвила, 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 гудвил, тогда как внутренне созданный гудвил, 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 гудвиле 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, обусловливающих необходимость признания гудвила в бухгалтерском учете, значительно шире, нежели перечень фактов, результатом которых может стать признание деловой репутации. Анализ составляющих гудвила, проведенный коллективом авторов во главе с М.А. Рожковой, дал основания для вывода о признании деловой репутации (как нематериального блага) обязательной составляющей гудвила [6]. Однако столь широкая трактовка ситуаций, в которых может возникать гудвил, 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 (гудвил) как актив не может быть передан. Допустим лишь переход прав на нее. Соответственно, именно права на деловую репутацию (гудвил) 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 (гудвил) с исключительными правами на объекты интеллектуальной собственности между ними есть существенное различие: в отличие от исключительных прав (которые действуют определенный срок и на определенной территории) права на деловую репутацию (гудвил) не ограничиваются ни временными, ни территориальными рамками – они существуют весь период существования самой деловой репутации (гудвил).

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 гудвила и, как следствие, классификации фактов хозяйственной жизни, в результате которых возникает гудвил, подлежащий признанию в финансовой отчетности, и описания юридической формы, в которую эти факты могут быть облечены.

*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 ему материальными ресурсами. Причем, если речь идет о будущих экономических выгодах, то признанию подлежит актив, если же 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 определив 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, соответствующих исследований, в том числе опросов покупателей [5]. Очевидно, что без проведения столь тщательной процедуры оценки однозначный вывод о наличии соответствующего экономического ресурса сделать не представляется возможным, а представление соответствующего 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 т.п., 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 гудвила в консолидированной бухгалтерской отчетности. С.А.Дзюба утверждает, что «накопление компаниями гудвила 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 гудвила, 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» [2, с. 182]. Таким образом,

стоимостная оценка гудвила 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 «гудвил», а для обозначения отрицательной разницы – «выгодная покупка» или «отрицательный гудвил». При этом экономическая сущность данных терминов отдельно не раскрывается. Как указывает Ю.С. Климашина, «экономическая природа гудвила представляет собой, по существу, некое неосознаваемое 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» [6]. 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.

Таким образом, получается, что сам факт признания гудвила (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 гудвила. 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 гудвила (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 гудвила (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 пер-

спективные возможности. И в этом смысле с необходимостью возникает потребность в переосмыслении содержания понятий гудвил и деловая репутация как характеристик, присущих приобретаемому объекту, поскольку для пользователя, в условиях утраты ряда индивидуализирующих признаков этого объекта в связи со сделкой приобретения, большой 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 гудвила (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), гудвил 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 (гудвила) 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 гудвила идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения (п. 18 МСФО (IFRS) 3), что освобождает оценку гудвила от влияния ошибок текущего бухгалтерского учета, однако не устраняет влияние 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 гудвил от влияния субъективных оценок прошлого менеджмента.

Обращение к трактовке гудвила 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) гудвил признается фиктивным активом, который невозможно реализовать в условиях банкротства и, следовательно, посредством реализации которого невозможно удовлетворить претензии заинтересованных сторон. 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» [1].

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

Помимо деловой репутации, предусмотренной ПБУ 14/2007, вплоть до 01.01.2016 г. 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 РФ от 30.12.1996 г. № 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 г. № 34н, 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». При этом положительная разница показывается в группе статей «Нематериальные активы» сводного бухгалтерского баланса, а отрицательная – между разде-

лами 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 «Атомэнергопром» 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 1 января 2013 г., 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 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»). Но и эти организации с 1 января 2016 г. обязаны представлять и публиковать консолидированную отчетность, сформированную на основе МСФО (начиная с отчетности за 2015 г.). Таким образом, на сегодняшний день материнские компании обязаны представлять и публиковать консолидированную отчетность, составленную в соответствии с МСФО, в том числе с применением МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов», определяющего понятие «гудвил».

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 охватывающим всю полноту возможных сделок, связанных с объединением бизнесов, а также не определяющим способы отражения соответствующих фактов хозяйственной жизни в учете и отчетности. При этом в части, не урегулированной положениями по бухгалтерскому учету, в силу п. 7 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», следует руководствоваться в том числе положениями МСФО. В то же время понятие гудвил, 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, признанная к учету дочерней компанией, не отвечает критериям признания

гудвила, который мог бы быть признан при подготовке консолидированной отчетности материнской компанией. В результате сам факт наличия деловой репутации в индивидуальной отчетности при отсутствии гудвила 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 (гудвила) 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.

### Литература

1. Баранов П.П., Козлов В.П., Климашина Ю.С. Российская методология учета деловой репутации на фоне мировых трендов: текущее состояние и вектор развития. [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». Международный бухгалтерский учет. 2014. № 39.
2. Дзюба С.А. Гудвилл: токсичный актив с благозвучным названием // ЭКО. 2016. № 3. С. 165–183.
3. Ершова Е.А. Гудвилл: основные проблемы и противоречия. Проблемы развития частного права: сборник статей к юбилею Владимира Саурсеевича Ема. [Электронный ресурс] / С.С. Алексеев, А.В. Асосков, В.Ю. Бузанов и др.; отв. ред. Е.А. Суханов, Н.В. Козлова. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». М.: Статут, 2011.
4. Защита деловой репутации в случаях ее диффамации или неправомерного использования (в сфере коммерческих отношений): научно-практическое пособие. [Электронный ресурс] / Д.В. Афанасьев, А.С. Ворожечич, М.Е. Глазкова и др.; под общ. ред. М.А. Рожковой. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». М.: Статут, 2015.
5. Кислов Д.В. Нематериальные активы: учет и налоги. [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». М.: Статус-Кво 97, 2006.
6. Климашина Ю.С. Альтернативный подход к учету деловой репутации организаций. [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» Аудитор. 2015. № 10.
7. Цыденова Э.Ч. Деловая репутация: надлежащее исполнение обязательств. [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». Аудиторские ведомости. 2011. № 6.

8. *Шерстобитов А.Е.* Охрана индивидуальной свободы и личной жизни граждан // Гражданское право: учебник: В 4 т. Т. 2 / отв. ред. Е.А. Суханов. М., 2005. С. 420.
9. *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка. [Электронный ресурс]. URL: <http://slovari.yandex.ru>.
10. *Ожегов С.И.* Толковый словарь. [Электронный ресурс]. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova>.
11. Should goodwill still not be amortised? Accounting and disclosure for goodwill. URL: <http://www.efrag.org> (дата обращения: 12.08.2016).

### Bibliography

1. *Baranov P.P., Kozlov V.P., Klimashina Ju.S.* Rossijskaja metodologija ucheta delovoj reputacii na fone mirovyh trendov: tekushhee sostojanie i vektor razvitija. [Elektronnyj resurs]. Dostup iz spravocno-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus». Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2014. № 39.
2. *Dzjuba S.A.* Gudvill: toksichnyj aktiv s blagovidnym nazvaniem // JeKO. 2016. № 3. P. 165–183.
3. *Ershova E.A.* Gudvill: osnovnye problemy i protivorechija Problemy razvitija chastnogo prava: Sbornik statej k jubileju Vladimira Saurseevicha Ema. [Elektronnyj resurs] / S.S. Alekseev, A.V. Asoskov, V.Ju. Buzanov i dr.; отв. ред. Е.А. Суханов, N.V. Kozlova. Dostup iz spravocno-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus». М.: Statut, 2011.
4. Zashhita delovoj reputacii v sluchajah ee diffamacii ili nepravomernogo ispol'zovanija (v sfere kommercheskih otnoshenij): nauchno-prakticheskoe posobie. [Elektronnyj resurs] / D.V. Afanas'ev, A.S. Vorozhevich, M.E. Glazkova i dr.; pod obshh. red. M.A. Rozhkovej. Dostup iz spravocno-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus». М.: Statut, 2015.
5. *Kislov D.V.* Nematerial'nye aktivy: uchet i nalogi. [Elektronnyj resurs]. Dostup iz spravocno-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus». М.: Status-Kvo 97, 2006.
6. *Klimashina Ju.S.* Al'ternativnyj podhod k uchetu delovoj reputacii organizacij. [Elektronnyj resurs]. Dostup iz spravocno-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus» Auditor. 2015. № 10.
7. *Cydenova Je.Ch.* Delovaja reputacija: nadlezhashhee ispolnenie objazatel'stv. [Elektronnyj resurs]. Dostup iz spravocno-pravovoj sistemy «Konsul'tantPljus». Auditorskie vedomosti. 2011. № 6.
8. *Sherstobitov A.E.* Ohrana individual'noj svobody i lichnoj zhizni grazhdan // Grazhdanskoe pravo: Uchebnik: V 4 t. T. 2 / отв. ред. Е.А. Суханов. М., 2005. P. 420.
9. *Dal' V.I.* Tolkovyj slovar' zhivogo velikorusskogo jazyka [Elektronnyj resurs]. URL: <http://slovari.yandex.ru>.
10. *Ozhegov S.I.* Tolkovyj slovar'. [Elektronnyj resurs]. URL: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ogegova>.
11. Should goodwill still not be amortised? Accounting and disclosure for goodwill. URL: <http://www.efrag.org> (data obrashhenija: 12.08.2016).