

ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ ФИРМЫ (БИЗНЕСА) И ЕЕ ОТРАЖЕНИЕ В КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

© 2012 Л.Л. Абоянцева*

Ключевые слова: стандарты, деловая репутация, признание, оценка.

Рассмотрены подходы отечественных и международных стандартов учета в отношении показателя “деловая репутация фирмы”. Даны определение и характеристика условий признания показателя и оценки для отражения в отчетности.

Основной нормативный документ, посвященный деловой репутации и вопросам ее учетного отражения - ПБУ 14/2007 “Учет нематериальных активов”, не дает четкого определения деловой репутации, а приводит лишь методику ее расчета, которая позволяет понять ее суть. Согласно п. 42 данного нормативного документа, “для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения)”. При этом положительная деловая репутация рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, а отрицательная - как скидка с цены в связи с отсутствием стабильных покупателей, навыков маркетинга, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)¹ рассматривают деловую репутацию в качестве двух самостоятельных категорий - это внутренне созданная деловая репутация (вопросам ее идентификации посвящен МСФО (IAS) 38 “Нематериальные активы”) и деловая репутация, возникающая при объединении предприятий (рассматривается в МСФО (IFRS) 3 “Объединение предприятий”).

Особенности признания деловой репутации в соответствии с МСФО схематично пред-

ставлены в таблице. Согласно п. 52 МСФО (IFRS) 3 “Объединение предприятий”, “деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, представляет собой выплату, производимую организацией-покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны”. Приложение А к данному стандарту дает более емкое и лаконичное определение, которое не противоречит предыдущему: “деловая репутация - это будущие экономические выгоды, возникающие в связи с активами, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны”.

Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 38 “Нематериальные активы” не дает определения внутренне созданной деловой репутации, однако в стандарте (п. 48) говорится о том, что она есть “следствие затрат, понесенных в целях извлечения будущих экономических выгод, которые, однако, не приводят к возникновению нематериального актива, отвечающего критериям признания”.

Сопоставление определений дает основание предположить, что в обоих случаях речь идет об одной и той же категории - о деловой репутации, которая складывается вследствие понесенных организацией в целях извлечения будущих экономических выгод затрат, однако не приводит к возникновению нематериального актива (и вообще какого бы то ни было актива), поскольку на данном этапе его невозможно идентифицировать. Идентификация, равно как и надежная оценка, допустимы лишь при объедине-

* Абоянцева Лариса Леонидовна, аспирант Тюменского государственного университета. E-mail: center_audita@mail.ru.

Деловая репутация в предписаниях МСФО

Критерий сравнения	Деловая репутация (гудвил)	
	Внутренне созданная деловая репутация	Деловая репутация, возникающая при объединении предприятий
Регулирующий стандарт	МСФО (IAS) 38 "Нематериальные активы"	МСФО (IFRS) 3 "Объединение предприятий"
Определение	Определение отсутствует, однако из контекста вытекает, что внутренне созданная деловая репутация - следствие затрат, понесенных в целях извлечения будущих экономических выгод, которые, однако, не приводят к возникновению нематериального актива, отвечающего критериям признания (п. 48 МСФО (IAS) 38)	Деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, представляет собой выплату, производимую организацией - покупателем в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны (п. 52 МСФО (IFRS) 3)
Признание в качестве актива	Внутренне созданная деловая репутация не подлежит признанию в качестве актива, поскольку не признается идентифицируемым ресурсом, который контролируется организацией и может быть достоверно оценен по себестоимости (п. п. 48, 49 МСФО (IAS) 38)	Организация-покупатель обязана признать возникшую при объединении предприятий деловую репутацию в качестве актива (п. 51 МСФО (IFRS) 3)
Способ расчета	Не рассчитывается	Рассчитывается как остаточная стоимость объединения предприятий после признания идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой организации (п. 53 МСФО (IFRS) 3)
Первоначальная оценка	Не оценивается	Организация-покупатель обязана первоначально оценивать деловую репутацию по ее себестоимости, т.е. по сумме, на которую стоимость объединения предприятий превышает долю организации-покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств (п. 51 МСФО (IFRS) 3)
Последующая оценка	Не оценивается	После первоначального признания организация-покупатель обязана оценивать приобретенную при объединении предприятий деловую репутацию по себестоимости за вычетом любых накопленных убытков от обесценения (п. 54 МСФО (IFRS) 3)
Погашение стоимости	Стоимость не погашается	Деловая репутация, приобретенная при объединении предприятий, не подлежит амортизации. Вместо этого согласно МСФО (IAS) 36 "Обесценение активов" организация-покупатель должна на ежегодной основе тестировать ее на обесценение, или еще чаще, если происходящие события или меняющиеся обстоятельства указывают на возможность ее обесценения (п. 55 МСФО (IFRS) 3)
Отражение в отчетности	Не отражается	Организация раскрывает информацию: - которая позволила бы пользователям финансовой отчетности оценивать изменения балансовой стоимости деловой репутации в течение периода (п. 74 МСФО (IFRS) 3); - о возмещаемой сумме и обесценении деловой репутации согласно МСФО (IAS) 36 (п. 76 МСФО (IFRS) 3)

нии предприятий после признания идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств организации.

Действительно, согласно п. п. 48 и 49 МСФО (IAS) 38 “Нематериальные активы”, внутренне созданная деловая репутация не подлежит признанию в качестве актива, поскольку не признается идентифицируемым ресурсом, который контролируется организацией и может быть достоверно оценен по себестоимости. Напротив, согласно п. 51 МСФО (IFRS) 3 “Объединение предприятий”, организация-покупатель обязана признать возникшую при объединении предприятий деловую репутацию в качестве актива.

Соответственно, для внутренне созданной деловой репутации отсутствует какая-либо методика расчета, равно как не определен способ оценки, поскольку, как уже говорилось, ее невозможно ни идентифицировать, ни надежно оценить. Что касается деловой репутации, возникающей при объединении предприятий, организация-покупатель обязана первоначально учитывать ее по себестоимости, впоследствии уменьшая на величину накопленных убытков от обесценения (п. п. 51, 54 МСФО (IFRS) 3 “Объединение предприятий”).

В финансовой отчетности организации-покупателя подлежит раскрытию вся информация, которая позволила бы оценить изменения балансовой стоимости деловой репутации в течение периода, а также сведения о возмещаемой сумме и обесценении деловой репутации (п. п. 74, 76 МСФО (IFRS) 3 “Объединение предприятий”).

Российские стандарты в отличие от МСФО не проводят различий между внутренне созданной деловой репутацией и деловой репутацией, возникающей при объединении предприятий, а точнее, понимают под деловой репутацией лишь последнюю.

Однако самое 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.

Как уже говорилось ранее, в соответствии с п. 4 ПБУ 14/2007 “Учет нематериальных активов” “в составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как

имущественного комплекса (в целом или его части)”. В то же время, согласно п. 11 МСФО (IAS) 38 “Нематериальные активы”, “определение нематериального актива требует его идентифицируемости, что позволяло бы четко отличать его от деловой репутации”.

На первый взгляд, может показаться, что внутренне созданная деловая репутация есть аналог российского термина “расходы будущих периодов”. Действительно, в п. 48 МСФО (IAS) 38 “Нематериальные активы” сказано: “В некоторых случаях создание будущих экономических выгод связано с понесением затрат, но это не приводит к созданию нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания”.

Отсюда можно сделать вывод, что затраты, понесенные организацией в целях получения будущих экономических выгод, могут привести к возникновению определенного актива (например, нематериального). Если же выполняются не все условия, необходимые для идентификации данных затрат в качестве какого-либо вида активов (основные средства, нематериальные активы, запасы и т.д.), их целесообразно рассматривать как “затраты в расходы будущих периодов”. Иными словами, затраты понесены, они обещают будущие выгоды (т.е. не могут быть единовременно признаны расходами отчетного периода), но при этом не удовлетворяют критериям признания их в рассматриваемом случае в качестве нематериальных активов.

Однако, как говорится далее по тексту МСФО (IAS) 38 “Нематериальные активы”, “такие затраты во многих случаях характеризуются как способствующие созданию деловой репутации внутри организации”. Из этого следует, что затраты непосредственно не формируют стоимости деловой репутации, а лишь косвенно способствуют ее возникновению, поэтому рассматривать внутренне созданную деловую репутацию в качестве одного из элементов расходов будущих периодов неверно.

Более того, внутренне созданная деловая репутация вообще 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.

Сказанное позволяет сделать вывод, что внутренне созданная деловая репутация есть некая субстанция, не имеющая материально-вещественной формы, но не признаваемая нематериальным активом в силу невозможности ее идентификации (отделения от других активов) и надежной оценки. По сути, она представляет собой неоцененный потенциал предприятия, заключающийся в наличии у него деловых связей, клиентской базы, налаженной системы сбыта, позиционирования продукции на рынке и т.д. и т.п., т.е. всего того, что характеризует деловую репутацию вообще.

В случае же с деловой репутацией, возникающей при объединении предприятий, становится возможной как ее идентификация, так и оценка.

Сами термины “внутренне созданная деловая репутация” и “деловая репутация, возникшая при объединении предприятий” некорректны. Не может быть деловой репутации, созданной исключительно внутри предприятия, без его взаимодействия с другими участниками рынка, равно как не может быть репутации, образовавшейся исключительно вследствие продажи экономического субъекта.

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.

В любом случае верно то, что деловая репутация зарождается на предприятии (в отношении предприятия). При этом ее идентификация и надежная оценка становятся возможны лишь при продаже экономического субъекта целиком как имущественного комплекса.

Таким образом, ошибочно считать, что деловая репутация появляется при продаже (объединении) предприятий. Она возникает гораздо раньше - в процессе финансово-хозяйственной деятельности, а в момент продажи происходит ее “материализация”, когда становится возможным осуществить ее надежную оценку.

Здесь уместно привести некоторую аналогию с торговой наценкой - это предполагаемая надбавка к цене товара, которая, если товар будет продан, станет реальным доходом продавца. Наценка (как и деловая репутация) формируется в течение жизненного цикла объекта учета. Приобретая товар, компания проводит маркетинговые исследования, оптимизирует транспортные расходы, осуществляет предпродажную подготовку, т.е. осуществляет действия, направленные на его сбыт по намеченной цене. При продаже товара происходит “материализация” торговой наценки, однако все предпосылки и условия ее получения были созданы в ходе повседневной работы соответствующих служб и подразделений предприятия. Точно так же от деятельности этих служб и еще от целого ряда факторов зависит и величина деловой репутации. Разница состоит в том, что наценку начисляют уже в момент приобретения товара, поскольку существуют разумная уверенность в его продаже и определенность в цене. Говорить даже о самом факте продажи предприятия не приходится в силу допущения о непрерывности деятельности. И уж тем более вероятную цену продажи фирмы определить на порядок сложнее, чем стоимость товара в рознице².

Однако идентификацию и квантификацию (измерение) деловой репутации с меньшей степенью надежности и в отношении определенного круга экономических субъектов все же можно осуществить, не дожидаясь продажи предприятия или ликвидации юридического лица. Так, для компаний, котирующих свои акции на бирже, не составляет труда регулярно определять деловую репутацию: ежегодно, ежемесячно, ежедневно, а при желании - и несколько раз в день.

Оценка разницы между рыночной капитализацией компании (стоимостью всех ее акций или долей на бирже) и ее балансовой стоимостью (величиной чистых активов, исчисленных по данным бухгалтерского учета) еще раз подтверждает тезис о внутреннем единстве понятия “деловая репутация”. Именно так определяется ее величина при продаже компании целиком, и отличие лишь в том, что чистые активы в этом случае вычитают не из предполагаемой рыночной стоимости фирмы (определяемой на основе информа-

ции о купле-продаже на бирже определенной части ее акций), а из фактической цены купли-продажи всей компании.

Анализ динамики средних значений показателя деловой репутации, определенной предлагаемым способом, может оказаться весьма полезным при принятии экономических решений, в частности в области инвестирования. Поэтому, на взгляд автора, присутствие в финансовой отчетности и в пояснениях к ней сведений о величине деловой репутации и методике ее расчета повысит аналитическую ценность такой отчетности.

В частности, такая информация уместна в составе отчета об изменениях капитала, раздел "Справки" которого мог бы быть несколько изменен. В нем должны содержаться следующие показатели:

1) чистые активы в балансовой оценке (приводится величина чистых активов, исчисленная на основании данных бухгалтерского учета в соответствии с действующей методикой);

2) чистые активы в рыночной оценке (отражается рыночная капитализация компании, т.е. текущая рыночная стоимость всех ее акций или долей, при условии, что ее можно определить);

3) деловая репутация (подсчитывается разница между текущей рыночной и балансовой оценкой чистых активов).

С учетом сказанного можно представить определение деловой репутации, раскрывающее сущность данного понятия и отражающее его внутреннее единство. *Деловая репутация - это способность предприятия обеспечивать дополнительный приток экономических выгод вследствие наличия возникших в процессе финансово-хозяйственной деятельности и неотделимых от нее деловых связей, качества продукции, опыта управления, клиентской базы и других факторов, определяемая как разница между стоимостью предприятия как имущественного комплекса в целом и величиной его чистых активов.*

Деловая репутация принимается к бухгалтерскому учету только при совершении сделки купли-продажи предприятия как имущественного комплекса в целом.

¹ Применение МСФО / пер. с англ. : в 3 ч. 4-е изд, перераб. и доп. М., 2009.

² Антилл Н., Ли К. Оценка компаний: Анализ и прогнозирование с использованием отчетности по МСФО : пер. с англ. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2010.

Поступила в редакцию 01.12.2011 г.