Образовательное частное учреждение высшего образования
«МОСКОВСКИЙ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ»

Факультет Экономики и управления
Кафедра бухгалтерского учёта, анализа и аудита

ДЖУБРАН Рафат Ахмед

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: **«Разработка практических рекомендаций по бухгалтерскому учёту гудвилла как вида нематериальных активов коммерческой организации (на примере ЗАО "Киноцентр")»**

по направлению подготовки: 38.04.01 Экономика
программа магистратуры: Бухгалтерский учёт и внутренний контроль

Допущена к защите «___»_____2016 г.
решением кафедры бухгалтерского учёта, анализа и аудита

Зав. кафедрой: _____

Научный руководитель: к.э.н., доцент Е.В. Абызова _____

Москва, 2016

Содержание

Введение 3
1 Теоретические основы учета нематериальных активов Гудвилл 7
1.1 Гудвилл как актив и объект имущества бизнеса 7
1.2 Понятие «гудвилл» и сферы его применения. 18
1.3 Бухгалтерский учет нематериальных активов в РСБУ и МСФО 24
2 Бизнес гудвилла 44
2.1 Способы реализации сделок с участием гудвилл 44
2.2 Особенности бухучета и налогообложения 60
2.3Анализ ведения финансово-хозяйственной деятельности ЗАО «Киноцентр». 97
3 Применение учета гудвилла на предприятии ЗАО «Киноцентр» 105
3.1 Подготовка к продаже компании ЗАО «Киноцентр» 115
3.2 Рекомендации по учету гудвилла на предприятии ЗАО «Киноцентр» 124
Заключение 126
Список использованных источников 132
Приложение 134

Введение

В условиях пролонгации антироссийских санкций, постепенно набирающего обороты международного финансового кризиса, растущих темпов глобализации мировой экономики все большую актуальность получают вопросы методологии формирования НМ активов.

Исследование таких активов, позволяет, с одной стороны, выявить социальные возможности интеграционных, реорганизационных процессов. С другой стороны, направлено на выявление степени соответствия количественно-качественных характеристик деятельности требованиям роста общественного благосостояния.

Размер рыночной стоимости и капитализации компании существенно зависит от стоимости ее бренда, уровня доверия к компании со строны инвесторов и потребителей и от их ожиданий. Следовательно, вопрос формирования гудвилла как фактора устойчивости компании выходит на едва ли не первый план. Особенно это актуально для крупных акционерных компаний с диверсифицированным бизнесом, для которого становится необходимым наличие внутрифирменных стандартов управления репутацией и ее оперативной оценки

Методические подходы к оценке гудвилла, отражению его в бухучете и раскрытию информации о нем в финансовой отчетности претерпели существенные изменения с конца XIX в. и продолжают эволюционировать и в настоящее время. Данные процессы проходят настолько интенсивно, что до сих пор в мире не сложилось единой методики учета гудвилла.

Сегодня термин «гудвилл», обладает ярко выраженным «экономическим» содержанием, так как упоминается по в большинстве бухгалтерских ПБУ, ФЗ «О бухгалтерском учете», а также в оценочной деятельности. Можно утверждать, именно это определило тот факт, что большинство исследований, посвященных проблеме учета и оценки гудвилл, были выполнены учеными-экономистами, определяющими его как

составляющий элемент рыночной стоимости компании, либо анализируют экономическое содержание гудвилл как объекта оценки. С аналогичных позиций предлагается классификация гудвилл, где в качестве признака используются бухгалтерские термины. В то же время гудвилл является и правовой категорией, Для его оценки в этом качестве, необходимо понимание его гражданско-правовой природы, изучение множества возможностей, предоставляемых гудвилл.

Вопросам законодательства, связанного с гудвилл, уделяется значительное внимание в странах с развитой экономикой. Так, американский Конгресс включил вопрос гудвилл в число вопросов, подлежащих постоянному мониторингу. Это объясняется огромными средствами, приходящимися на долю гудвилл в активах бизнеса. В некоторых случаях стоимость гудвилл составляет до 85% от стоимости бизнеса. По данным анализа фирмы GoldmanSachs, стоимость гудвилл 500 крупнейших компаний США составляет порядка 2,6 трлн. долл., или 10% от общей стоимости активов этих компаний.

Изучение вопросов, способствующих развитию бизнеса, обусловлено также потребностью российских предприятий, в том числе предприятий малого бизнеса, работающих как в производственной, так и в непроизводственной сфере. С этой целью необходимо использовать весь потенциал бизнеса, включая те преимущества, которые представляют собой наличие такого инструмента, как гудвилл. На практике любая предпринимательская деятельность именуется бизнесом. Этот термин широко распространен в зарубежном праве. Бизнес обозначает почти все, что представляет собой какое-либо занятие, отличное от удовольствия, все, что требует внимания и регулируется чувством долга.

В этой связи несомненный интерес представляют проанализированные работы Р.Л. Дикси, Р.С. Джинтера, П.Д. Лика, Дж.Б. Кэннинга, и др. Усилиями этих авторов был заложен фундамент института гудвилл, а также обозначены основные теоретические и практические проблемы, связанные с

его применением. Исследование правовых доктрин, которые с течением времени доказали свое право на существование, позволяет выявить наиболее значимые положения, которые могут использоваться в российском праве и способствовать совершенствованию нормативного регулирования коммерческой деятельности.

Для принятия правильного финансового решения, как правило, требуется знать, каким образом его реализация отразится на стоимости компании. Проведение регулярных процедур оценки бизнеса представляет собой трудоемкое, продолжительное и затратное мероприятие. В этом случае особую актуальность приобретает рассмотрение отдельных элементов стоимости компании, влияющих на ее изменение, что является достаточным для обоснования и принятия финансовых решений. Одним из таких элементов выступает гудвилл.

Более того, в настоящее время не существует даже общепринятой орфографической нормы написания самого термина, и слово «гудвилл» употребляется как калька несклоняемого иностранного термина «goodwill» (гудвилл) и как вариант, адаптированный к русскоязычному склоняемому «гудвилл».

Актуальность темы работы определила постановку цели и задач исследования. Цель исследования состоит в том, чтобы определить и обосновать возможность, значение и эффективность инструментального использования гудвилла для повышения стоимости бизнеса.

Для достижения указанной цели в работе поставлены и успешно решены следующие задачи:

1. Исследовать теоретические основы учета нематериальных активов и гудвила

2. Проанализировать особенности бизнеса гудвилла

3. Разработать рекомендации по учету гудвилла на предприятии ЗАО «Киноцентр»

Объектом исследования является исследование гудвилла как неотъемлемую часть хозяйственных средств компании.

Предметом исследования является гудвилл бизнеса

Структура работы состоит из введения, трех глав, в которых решаются поставленные исследовательские задачи, заключения, списка источников и литературы, а также приложения, необходимо дополняющих основной текст

1 Теоретические основы учета нематериальных активов. Гудвилл

1.1 Гудвилл как актив и объект имущества бизнеса

Любая сделка с конкурентоспособным бизнесом в той или иной степени задействует передачу гудвилл.

Рассматривая варианты сделок с бизнесом, фирмы учитывают различные обстоятельства: ситуацию на рынке, ситуацию в конкретном бизнесе, ситуацию в отрасли в целом и пр. Как правило, слияния и присоединения происходят при благополучной ситуации на рынке и, соответственно, при высоких ценах на акции. Этот факт подталкивает фирмы к тому, чтобы использовать акции для слияния и таким образом избежать оплаты гудвилл, что имело бы место в случае сделки купли-продажи бизнеса.

Принято подразделять приобретенный гудвилл на «низкий», квалифицирующий сделку как недостаточно эффективную с точки зрения целесообразности, и «высокий», квалифицирующий сделку как достигнутый положительный результат.

«Низкий» гудвилл, полученный в результате его передачи, образуется в следующих случаях:

1) при слиянии двух аналогичных компаний с целью удвоения доходов. По сути здесь имеет место полная интеграция обеих компаний. Подобные сделки требуют, как правило, значительного сокращения людских ресурсов, что приводит к разрушению гудвилл, который перестает работать, поскольку разрушается атмосфера настроя на ведение бизнеса. Можно сделать вывод, что в этом случае перехода полного объема гудвилл к вновь образованному единому бизнесу не происходит, более того, со временем будет иметь место постепенное «угасание» гудвилл каждой из компаний, и время его жизни подойдет к концу. Однако при благоприятном исходе и грамотном менеджменте со временем возможно образование гудвилл нового бизнеса;

2) в случае присоединения бизнеса к другому бизнесу, который не связан и не имеет никакого отношения к бизнесу-приобретателю. Приобретаемый гудвилл также теряется и никак не влияет на дальнейшее развитие бизнеса. В этом случае перехода гудвилл может не произойти, поскольку он будет просто не востребован бизнесом-приобретателем.

«Высокий» гудвилл, полученный в результате его передачи, имеет место в следующих случаях:

1) присоединение бизнеса с целью расширения географического охвата. При этом присоединяемая фирма находится в зоне географических интересов другой фирмы. В этом случае, если не будут предприняты усилия по сохранению приобретенного гудвилл присоединяемой фирмы, он также может быть со временем утрачен. В такого рода сделках обычно уделяется внимание заключению отдельных договоров с целью сохранения и мотивации ключевых фигур приобретаемого бизнеса. Можно сделать вывод, что переход гудвилл будет иметь место в случае использования потенциала ключевых фигур бизнеса;

2) портфельные инвестиции, в которых приобретающая фирма рассматривает приобретаемый бизнес как часть конгломерата. Любые попытки интегрировать приобретаемую компанию в действующий бизнес не будут иметь успех. Соответственно, приобретенный гудвилл не окажет никакого влияния на действующий бизнес вследствие невозможности его использования в более крупном бизнесе. Приобретенный гудвилл будет смешиваться с гудвилл действующего бизнеса, у которого в силу недостатка опыта в работе приобретенного бизнеса не будет возможности использовать его в полной мере.

Учитывая природу сделок по слиянию и присоединению, в странах общего права сложилась практика, что заключения отдельного контракта на приобретение гудвилл в подобных сделках не требуется. Гудвилл может быть передан в числе других активов бизнеса, как материальных, так и нематериальных.

В случае купли-продажи бизнеса самым заинтересованным лицом в получении его максимальной стоимости является продавец бизнеса. Эта стоимость может быть увеличена за счет признания покупателем наличия у приобретаемого бизнеса гудвилл. Преимущества приобретения бизнеса, имеющего гудвилл, могут позволить получить немедленные сверхприбыли, которые будут обеспечены всеми составляющими гудвилл приобретаемого бизнеса и позволят увеличить его конкурентоспособность. Признание покупателем наличия гудвилл и готовность платить за него означают для продавца признание всех его усилий, предпринятых в период ведения бизнеса со стороны его продавца и направленных на увеличение его стоимости. Следует отметить, что определить, какой именно состав гудвилл принесет максимальную прибыль его приобретателю, а также какая из составляющих гудвилл будет иметь определяющее значение для получения сверхприбыли, не всегда просто. Именно поэтому гудвилл объединяется в единое целое и не разбивается на объектный состав, поскольку только в совокупности все приобретенные возможности приносят отдачу, и появляется гудвилл приобретенного бизнеса. Таким образом, покупатель заинтересован в приобретении собственно бизнеса и в своих будущих потенциальных успехах на рынке, при этом он не рассматривает каждый приобретенный актив отдельно. Он, как правило, согласен платить за гудвилл, но при этом, учитывая возможные риски, он делает все возможное, чтобы максимально уменьшить стоимость гудвилл, т.е. стоимость будущего потенциала бизнеса. При совершении сделки купли-продажи бизнеса, оговаривая стоимость гудвилл, покупатель и продавец должны определиться, будет ли гудвилл бизнеса передан по отдельному договору или по договору купли-продажи бизнеса. Здесь речь идет не о том, что гудвилл может быть реализован как отдельный объект и при этом сам бизнес не будет продан (по смыслу института гудвилл это невозможно), а о его реализации по отдельному договору в рамках единой сделки купли-продажи бизнеса.

Так, если при создании бизнеса между его учредителями было заключено соглашение о том, что в случае раздела бизнеса гудвилл бизнеса будет принадлежать одному из них, то другой учредитель не сможет использовать ценность гудвилл совместного бизнеса в полной мере, после того как это разделение произошло. В случае выхода одного из учредителей иного раздела бизнеса использование гудвилл совместного бизнеса может также подлежать частичному ограничению, связанному, например, с регламентацией работы с бывшими клиентами совместного бизнеса. Однако выбывающий из бизнеса учредитель имеет право (если не было заключено иного соглашения) создать свой собственный бизнес и от его имени продолжать работу с клиентами или заказчиками совместного бизнеса, но при этом его деятельность может быть ограничена определенными условиями. Эти условия устанавливаются бывшими совладельцами и могут варьироваться в зависимости от реалий конкретного бизнеса. Так, в ряде судебных дел было принято решение о запрете вышедшему из бизнеса учредителю в части оказания любого влияния на выбор бывших клиентов (заказчиков, поставщиков) относительно работы с этим учредителем или с бизнесом, с которым этот учредитель прекратил отношения. Точно так же решением суда налагались запреты на продавца бизнеса на проявление каких-либо действий по отношению к проданному бизнесу, а также по отношению к бизнесу, которому продавец сознательно оказывал помощь при его фирме и ведении, при условии, что этот бизнес является схожим и был создан с помощью отдельного капитала.

Следует отметить, что в этих же решениях судов также указывалось, что ограничения по деятельности в поисках клиентов или в сборе заказов, которые могут производиться с использованием гудвилл совместного бизнеса, не должны распространяться на учредителя, который создает свой собственный бизнес, а также не могут применяться к покупателю бизнеса в том случае, если бизнес приобретается через конкурсного управляющего в результате процедуры банкротства. Принимались также решения, что

учредитель, намеренный основать свой собственный бизнес после выхода из совместного бизнеса, не имеет права вводить в заблуждение клиентов, заказчиков или поставщиков бывшего совместного бизнеса, что он действует от имени последнего. Аналогичный запрет налагался на покупателя бизнеса-банкрота: ему запрещалось вводить в заблуждение своих заказчиков, что он действует от имени бизнеса-банкрота. Как видим, все эти меры и запреты направлены на защиту от неправомерного использования гудвилл совместного бизнеса.

В случае выхода учредителя из бизнеса и продажи его доли оставшемуся в бизнесе учредителю могут заключаться различного рода соглашения о невступлении в конкуренцию. Последствия нарушения таких соглашений неоднократно рассматривались в судах, и в случае их нарушения, т.е. неправомерного использования гудвилл совместного бизнеса, судами запрещалась деятельность выбывшего из бизнеса учредителя.

Одним из наиболее важных вопросов в случае разделения бизнеса является вопрос о том, в каком бизнесе останется его наименование. При подготовке сделки и согласовании ее условий учредители разделяемого бизнеса определяются, кто из них будет продолжать использовать наименование этого бизнеса. Этот вопрос может вызвать наибольшие осложнения, поскольку наименование бизнеса является квинтэссенцией его юридического гудвилл. Именно поэтому вопросы возможного разделения бизнеса целесообразно решать еще на стадии его учреждения, с тем чтобы в последующем избежать спорных ситуаций. За исключением того, информация о том, к кому из учредителей перейдет наименование бизнеса, позволит учредителю, имевшему намерение разделить бизнес, выбрать наиболее благоприятный для этого момент, в зависимости от ситуации на рынке и в бизнесе. При разделении бизнеса, в котором изначально фонды поделены между учредителями, каждый из них (если не существует соглашения об обратном) имеет право использовать наименование прежнего

бизнеса, если это будет сделано с должной осмотрительностью и при условии, что на выходящего из бизнеса не будет распространяться какой-либо риск и он не будет привлечен к какой-либо ответственности, связанной с ведением бизнеса.

Проблема перехода гудвилл в случае разделения, выделения или выхода одного из учредителей из бизнеса на практике является приоритетной, поскольку решение этого вопроса рассчитывает дальнейшую судьбу бизнеса. Именно поэтому необходимо просчитывать возможности ведения бизнеса без использования, совместно наработанного гудвилл, полагаясь на собственные силы в создании нового гудвилл собственного бизнеса. В практике применения гудвилл существуют определенные принципы, используемые в подобных ситуациях. Так, если по соглашению учредителей при разделе бизнеса гудвилл бизнеса переходит полностью к одному из них (как правило, к тому, кто остается продолжать прежний бизнес), выходящий из бизнеса учредитель имеет право на сообщение неограниченному кругу лиц, что он прежде также являлся учредителем этого бизнеса, но ему не разрешается использовать наименование своего прежнего бизнеса таким образом, чтобы не сложилось впечатление, что он как прежде имеет отношение к своему прежнему бизнесу. Остающийся в бизнесе учредитель, который приобрел долю своего бывшего партнера, но не гудвилл (т.е. соглашение о продаже гудвилл между ними не было заключено), также имеет определенные ограничения в продолжении ведения бизнеса. В частности, он не имеет права использовать имя своего бывшего партнера при заключении сделок, а также использовать способы, методы и стиль ведения бизнеса, который применялся в период совместной работы.

Вопросы использования гудвилл бизнеса также возникают в случае смерти одного из учредителей. Продолжающий ведение бизнеса при этом может являться доверительным управляющим умершего в пользу выгодоприобретателей последнего. В этом случае оставшемуся учредителю не запрещается начать вести схожий бизнес, однако ведение бизнеса должно

осуществляться таким образом, чтобы его клиенты или заказчики не думали, что этот бизнес ранее принадлежал обоим партнерам, как умершему, так и продолжающему бизнес.

Одними из наиболее часто рассматриваемых в судах дел по вопросам гудвилл являются дела о разделе гудвилл в профессиональном бизнесе. Эта проблема в привязке к разделу имущества супругов, один из которых был занят в профессиональном бизнесе, была подробно исследована Ф.Х. Эпштейном. Здесь мы видим еще одно подтверждение того, что гудвилл является имуществом бизнеса в правовом смысле. Споры между супругами по вопросам гудвилл охватывают весь спектр происхождения и жизни гудвилл. Первоначально рассчитывается, имеет ли тот или иной бизнес гудвилл в целом, и в случае наличия гудвилл рассчитывается, принадлежит ли гудвилл бизнесу или по своей природе он является личным, который в любом случае останется с его собственником и не может быть продан, передан или оценен с целью продажи. Очень часто узко профессиональный бизнес, оперирующий в сфере оказания услуг в какой-либо области (юридических, медицинских, бухгалтерских и пр.), обладает наличием именно профессионального гудвилл, который имеет каждый из специалистов и составляет непосредственную ценность бизнеса в целом, который в таком случае будет оценен на основе стоимости офисной техники и мебели, наличия недвижимости и пр. Личный (профессиональный) гудвилл не будет учитываться на бухгалтерских счетах при оценке бизнеса, уменьшая, таким образом, его стоимость. Соответственно, при разделе имущества супруга, рассчитывающая на значительные суммы, на которые она была ориентирована в браке вследствие успешного ведения бизнеса, получает только незначительную часть, складывающуюся из стоимости части офисного оборудования.

Гудвилл принимается во внимание не только в сделках, которые касаются всего бизнеса в целом, но и в некоторых сделках, в которых могут быть задействованы участники или акционеры бизнеса, т.е. в тех случаях,

когда речь идет о продаже доли или о продаже акций. Эта операция, осуществляемая в рамках одного бизнеса, является достаточно распространенным действием, обычным для любого бизнеса и любой правовой системы. Основным гражданско-правовым смыслом этой сделки является перераспределение собственности, направленное на увеличение или уменьшение ее объема. Поскольку гудвилл неотделим от бизнеса, вместе с передачей (продажей) части бизнеса должна происходить передача (продажа) части гудвилл, которая в соответствующей пропорции прилагается к продаваемой доле или к количеству акций.

Если рассматривать такую сделку с точки зрения передачи гудвилл, то можно констатировать следующее. Как правило, реализация указанных сделок происходит не по номинальной стоимости доли или акций. Акционеры или участники общества, принимающие участие в сделке, владеют ситуацией относительно положения своей фирмы как в целом на рынке, так и внутри фирмы. Поскольку сделка происходит между двумя собственниками, согласованная стоимость акций соотносится с частью приобретаемой стоимости бизнеса. Заинтересованность покупателя в приобретении акции своей же фирмы свидетельствует о благоприятной ситуации бизнеса, а также о перспективах его развития и материального благополучия, т.е. перспективах получения бизнесом прибыли, в том числе за счет имеющегося гудвилл. В действительности при осуществлении этой сделки происходит не что иное, как прямая продажа гудвилл. Именно юридический гудвилл бизнеса, существующий к этому моменту, и поощряет стороны сделки к его купле-продаже. Если желание продавца продать принадлежащие ему на праве собственности акции или долю (часть доли) бизнеса может быть обусловлено различными причинами, в том числе материального характера, то желание покупателя приобрести акции и долю служит признаком наличия существующего гудвилл бизнеса. Более того, эта сделка фиксирует не что иное, как передачу гудвилл «в чистом виде», т.е. отдельно от бизнеса, а это и является ответом на вопрос, возможны ли

ситуации, когда гудвилл может быть продан отдельно от бизнеса. Сделка по продаже акций или доли между двумя акционерами или участниками одного и того же бизнеса служит в данном случае подтверждением высокого гудвилл и, как следствие, устойчивого положения бизнеса. Таким образом, в подобных сделках происходит передача от одного акционера к другому или от одного участника общества к другому неотъемлемого (скрытого) гудвилл этого бизнеса. Данный гудвилл может быть измерен и оцениваться внутри фирмы, его стоимость также может быть определена внутри фирмы, но эта информация не раскрывается в финансовых отчетах.

В случае ликвидации или банкротства бизнеса вопрос соотношения гудвилл и бизнеса приобретает особую остроту вследствие необходимости урегулирования расчетов с налоговыми органами. Вопросы, связанные с принадлежностью гудвилл, его продажей или переходом при ликвидации или банкротстве бизнеса, являлись предметом многих судебных разбирательств, особенно в тех случаях, если речь шла о бизнесе, занятом в сфере оказания профессиональных услуг. Если учредителями бизнеса являются лица, работающие в сфере оказания профессиональных услуг, то стоимость такого бизнеса зависит в большей степени не от общей суммы фиксированных активов, а от их личного гудвилл. Одним из способов выплат за гудвилл бизнеса при ликвидации профессионального партнерства (например, адвокатского бюро) является раздел долей участников бизнеса в соответствии с имеющимися долями участия в партнерстве. Точно так же могут поступить учредители любого другого бизнеса даже в том случае, если этот бизнес не является профессиональным. Однако такая возможность должна быть предусмотрена еще на стадии формирования бизнеса. В таком случае выплата доли будет являться гарантированным платежом при ликвидации бизнеса. На практике гораздо чаще при ликвидации основанного на партнерстве профессионального бизнеса учитывается степень участия каждого партнера и его вклад, внесенный в развитие бизнеса.

Таким образом, вопросы принадлежности и перехода гудвилл в случае прекращения бизнеса, созданного несколькими учредителями или партнерами, могут учитываться в двух направлениях:

1) партнер или учредитель рассматривается как имеющий долю в гудвилл бизнеса. Эта доля остается статичной и не меняется в зависимости от расширения бизнеса или заключения новых контрактов;

2) доля гудвилл каждого партнера или учредителя является по сути его личным гудвилл и может изменяться соответствующим образом в случае развития бизнеса.

В первом случае такое определение долей гудвилл должно предполагать сравнительно равное участие партнеров или учредителей в бизнесе, а также сравнительно одинаковые исходные данные этих партнеров. Данный метод может быть приемлем в некоторых случаях. Однако в ходе развития бизнеса трудно предположить равные усилия партнеров по созданию гудвилл. Именно поэтому этот метод может считаться достаточно проблемным при определении гудвилл в случае ликвидации. Второй метод представляется более жизнеспособным, однако для его существования необходимо подробное соглашение, заключенное между учредителями еще на стадии начала бизнеса. Этот вопрос также может быть востребованным в ближайшее время для российской гражданско-правовой системы, поскольку в связи со вступлением в силу 1 июля 2009 г. Федерального закона N 312 вопросы заключения соглашений о партнерстве при учреждении обществ с ограниченной ответственностью приобретают актуальность. В этих же соглашениях должны быть прописаны не только вопросы учреждения и деятельности общества, но и вопросы ликвидации, а также права и обязанности учредителей в ведении дел общества.

При банкротстве бизнеса любые вопросы, касающиеся наличия объектов исключительных прав как части фактического (коммерческого) гудвилл бизнеса, переходят в ведение конкурсного управляющего. Точно так же конкурсным управляющим регулируются вопросы, связанные с

юридическим гудвилл бизнеса. В соответствии с нормами стран общего права конкурсный управляющий уполномочен продать гудвилл бизнеса, признанного банкротом, как часть имущества этого бизнеса, в том числе распорядиться эксклюзивным правом использования бренда, которое принадлежало бизнесу-банкроту.

Следует иметь в виду, что при реализации бизнеса в случае его банкротства личный гудвилл исключается из конкурсной массы. Понятно, что человеческий капитал не может быть отделен от личности, не может каким-либо образом оцениваться и передаваться, поскольку включает «внутренние физические способности, личностные черты, степень профессиональной подготовки». Вторая часть гудвилл может оцениваться и передаваться. Однако следует иметь в виду, что по сути речь идет не о разделе профессионального гудвилл, а об отделении гудвилл бизнеса (подлежащего реализации) от личного (профессионального) гудвилл, который не может быть реализован, поскольку всегда будет привязан к своему носителю. Последующие решения судов по аналогичным вопросам, пишет Ф.Х. Эпштейн, также разделяли гудвилл профессионального бизнеса на человеческий капитал (личный гудвилл) и гудвилл (гудвилл бизнеса).

Таким образом, ценность гудвилл в бизнесе, занятом в сфере оказания профессиональных услуг, может зависеть от многих активов. К числу таких активов можно отнести будущие денежные поступления, находящиеся в прямой связи с профессиональным человеческим капиталом, таким как личные качества профессионала и его труд, а также денежные поступления, связанные непосредственно с гудвилл бизнеса. Установившаяся судебная практика относит к числу гудвилл бизнеса его бренд, позволяющее идентифицировать этот бизнес от другого бизнеса, лояльность клиентов бизнеса, а также особые отношения с поставщиками или клиентами.

Главным выводом в судах по делам о банкротстве, в которых были задействованы вопросы гудвилл, является вывод о том, что не всегда профессиональный бизнес обладает личным гудвилл. В том случае, если

гудвилл профессиональной практики складывается из местоположения бизнеса и не имеет клиентов из других мест, Данный бизнес обладает только гудвилл, присущим этому бизнесу, и не имеет профессионального или личного гудвилл.

1.2 Гудвилл как актив и вид имущества

Любая сделка с конкурентоспособным бизнесом в той или иной степени задействует передачу гудвилл. Этот вопрос является актуальным как для крупного бизнеса, так и для маленьких компаний, занятых в сфере оказания услуг или профессиональном бизнесе. В качестве примера достаточно назвать предполагаемую сделку по покупке компанией ParamountCommunicationsLtd фирмы Time. Стоимость сделки составляла 11 млрд. долл. При этом стоимость гудвилл, включенного в предполагаемую сумму сделки, составляла 9,2 млрд. долл. В сделке по слиянию WaltDisneyCo. и CapitalCities/ABC гудвилл составлял порядка 16 млрд. долл., или 84% от заявленной стоимости фирмы. Именно поэтому одним из наиболее существенных моментов при совершении сделок с бизнесом является поиск оптимального решения при выработке механизма Данный сделки и определении ее природы. Этому вопросу уделяется немалое внимание, но наибольшим образом в его решении продвинулись в США. Управлением, регулирующим стандарты финансового и бухучета, была создана специальная оперативная группа для изучения того, как следует учитывать гудвилл, который связан со слиянием и присоединением корпораций. Проблема заключалась в поисках самого метода при реализации сделки. Следует отметить, что этот вопрос исследовался в США очень давно – начиная с 50-х годов прошлого века, однако определенного ответа, следует ли учитывать гудвилл, применяя метод «купли-продажи» или метод «присоединения активов», так и не было найдено. Большинство компаний предпочитали метод «слияния активов», поскольку этот метод позволял избежать учета гудвилл. Сторонники этого метода утверждали, что

применение альтернативного «метода покупки» усложняет положение американских компаний, поскольку в этом случае суммы, поступающие от стоимости гудвилл на счета фирмы, размещаются там в течение продолжительного периода времени. Существовало также мнение, что метод слияния активов позволяет скрыть экономическую сущность сделки. Для того чтобы избежать учета гудвилл любыми путями, фирмы прибегали к различным схемам: например, списывали средства на «исследования и развитие», что особенно часто используется при слиянии высокотехнологичных компаний, а также компаний, работающих в сфере здравоохранения и компьютерного бизнеса. Так, фирма IBM Corp. списала на «исследования и развитие» больше половины из суммы в 3,2 млн. долл. при сделке с компанией LotusDevelopmentCorp. Точно так же поступила фирма CiscoSystems в Сан-Хосе (Калифорния) – производитель компьютерных сетей, которая определила, что 80% от суммы приобретения фирмы LightStreamCorp. может быть списано на «исследования и развитие». По сути практика оформления сделки таким образом ничем не отличалась от приобретения каких-либо других активов: доллары размещались в ценные авуары, а затем списывались, как будто они ничего не стоят.

По сложившемуся мнению, управляющих директоров крупнейших компаний, главным вопросом при совершении сделок с бизнесом является урегулирование вопросов, связанных с гудвилл. Еще более категоричное заявление было сделано Артуром Вьяттом, бывшим председателем совета директоров фирмы ArthurAndersen. По его словам, если судить по времени, потраченному компанией на работу по этому вопросу, то можно сделать вывод, что этот вопрос является самым дорогостоящим бухгалтерским вопросом, который когда-либо поднимался в США <1>. С законодательной точки зрения требования к критериям сделок были подробно изложены в соответствующих нормативных актах.

По мнению Б. МакГолдрика, «слияния происходят, когда цена на акции высока. Этот факт подталкивает фирмы к тому, чтобы использовать акции

для слияния и таким образом избежать оплаты гудвилл. Популярность слияний в свою очередь ставит ряд вопросов. Скажем, две одинаковые фирмы произвели приобретение других компаний. При этом одна фирма действовала по методу покупки, а вторая фирма использовала механизм слияния. Могут ли потенциальные инвесторы разобраться, где и какое действие имело место? И будет ли в дальнейшем какая-либо из этих компаний отставать в ценах на акции и, таким образом, понесет убытки? Американские специалисты считают, что Америка является в этом случае своеобразным аутсайдером по отношению ко всему миру. В соответствии с законодательством других стран слияние разрешается в том случае, если не представляется возможным определить, кто является приобретателем, например, происходит слияние двух равноценных компаний».

В 1996 г. была опубликована статья профессора Майкла Дэвиса <1> о том, что слияние компаний не имеет никакого преимущества перед куплей-продажей в рамках корпоративных действий и что фирмы, которые выбирают метод слияния в сделках с бизнесом, часто действуют таким образом, который не имеет никакого экономического смысла, и таким образом , переплачивают в сделках с бизнесом. По мнению М. Дэвиса, рынок не вознаграждает фирмы только за использование слияния и что нет каких-либо свидетельств, что выплата премии за то, чтобы произвести слияние компаний, является оправданным или экономически выгодным использованием ресурсов фирмы. Гудвилл положительно оценивается рынком, который рассматривает его так же, как и другие фонды, такие, как, например, здания и оборудование. По мнению автора, покупка фирмы является более благоприятной сделкой, нежели осуществление сделки посредством слияния компаний.

В связи с многочисленными проблемами, возникающими в этой области, а также на основании многолетних просьб различных компаний Комиссией по финансовым и бухгалтерским стандартам США было принято решение об отмене списаний гудвилл по типу амортизационных в пользу

метода постепенного «ослабления» гудвилл и его соответствующего учета на балансовых счетах. Этим же решением был запрещен метод учета гудвилл по типу «слияния» компаний. Таким образом, законодатель в США начиная с 30 июня 2001 г. разрешил совершение сделок по приобретению компаний только на основании договоров купли-продажи. Что касается амортизации гудвилл, то Данный подход к учету гудвилл был отменен в США начиная с 1 января 2001 г.

Более того, этой же комиссией совместно с представителями комиссии по бухгалтерским стандартам Канады было принято решение об унификации принципов по учету гудвилл в обеих странах. Следует отметить, что в отличие от США, где преобладало слияние компаний, часто прикрывающих сделки купли-продажи, в Канаде, наоборот, сделки по слиянию осуществлялись достаточно редко и любые сделки с бизнесом осуществлялись на основании договоров купли-продажи. Своим решением американский законодатель по сути признал, что в большинстве случаев при осуществлении слияний компаний в США имела место процедура купли-продажи, поскольку практически во всех сделках могла быть определена фирма, которая приобретала другую компанию.

В настоящее время в разных странах существуют следующие требования, которым должна отвечать сделка, для того чтобы она могла быть проведена в соответствии с процедурой слияния компаний или со сделкой купли-продажи.

Например, в США и Канаде слияние возможно:

- в редких случаях, когда нельзя определить покупателя;

- если одна фирма обменивает голосующие акции на все голосующие акции другой фирмы;

- если каждая из компаний в течение последних двух лет существовала автономно;

- если не происходит никаких изменений в правах акционеров при процедуре голосования;

- если соотношение доли индивидуальных акционеров после слияния остается прежним;

- если условия голосования по обыкновенным акциям остаются прежними при слиянии бизнеса.

Сделка купли-продажи возможна, если:

- гудвилл записывается как разница между выплаченной стоимостью фирмы и справедливой стоимостью приобретаемых активов.

В Великобритании слияние возможно, если:

- нельзя определить, какая из компаний является покупателем другой фирмы;

- достигнуто согласие в отношении управляющей структуры и персонала;

- сливаемые юридические лица имеют одинаковые объемы;

- акционеры обеих компаний получают одинаковые права в объединенном юридическом лице.

Сделка купли-продажи возможна, если:

- гудвилл учитывается как разница между выплаченной стоимостью и справедливой рыночной стоимостью приобретаемых активов

Передача гудвилл в сделках с бизнесом дает возможность покупателю значительно упрочить свое положение, используя весь потенциал приобретаемого бизнеса, получить все активы и права, владение которыми позволит успешно продолжить ведение расширенного бизнеса. Однако любые действия, связанные с переходом гудвилл при любых сделках с бизнесом, в том числе при слиянии и присоединении, требуют тщательного анализа в каждой конкретной сделке.

Рассматривая варианты сделок с бизнесом, фирмы учитывают различные обстоятельства: ситуацию на рынке, ситуацию в конкретном бизнесе, ситуацию в отрасли в целом и пр. Как правило, слияния и присоединения происходят при благополучной ситуации на рынке и, соответственно, при высоких ценах на акции. Этот факт подталкивает фирмы

к тому, чтобы использовать акции для слияния и таким образом избежать оплаты гудвилл, что имело бы место в случае сделки купли-продажи бизнеса.

Анализ ассимиляции гудвилл в сделках по слиянию был проведен Джоном Линчем. По его мнению, особое значение для успешности сделки имеют сходства и отличия бизнеса. Принципиальными являются ряд вопросов, например: насколько отличаются друг от друга оба бизнеса, задействованные в сделке, с точки зрения производимой продукции, услуг, клиентских баз; относятся ли они к одной отрасли промышленности и позиции на рынке; можно ли сравнить производимые товары или услуги; не пересекаются ли между собой с точки зрения географического охвата их сферы деятельности. В зависимости от ответов на эти вопросы Д. Линч подразделяет приобретенный гудвилл на «низкий», квалифицирующий сделку как недостаточно эффективную с точки зрения целесообразности, и «высокий», квалифицирующий сделку как достигнутый положительный результат.

«Низкий» гудвилл, полученный в результате его передачи, образуется в следующих случаях:

1) при слиянии двух аналогичных компаний с целью удвоения доходов. По сути здесь имеет место полная интеграция обеих компаний. Подобные сделки требуют, как правило, значительного сокращения людских ресурсов, что приводит к разрушению гудвилл, который перестает работать, поскольку разрушается атмосфера настроя на ведение бизнеса. Можно сделать вывод, что в этом случае перехода полного объема гудвилл к вновь образованному единому бизнесу не происходит, более того, со временем будет иметь место постепенное «угасание» гудвилл каждой из компаний, и время его жизни подойдет к концу. Однако при благоприятном исходе и грамотном менеджменте со временем возможно образование гудвилл нового бизнеса;

2) в случае присоединения бизнеса к другому бизнесу, который не связан и не имеет никакого отношения к бизнесу-приобретателю. Приобретаемый гудвилл также теряется и никак не влияет на дальнейшее

развитие бизнеса. В этом случае перехода гудвилл может не произойти, поскольку он будет просто не востребован бизнесом-приобретателем.

«Высокий» гудвилл, полученный в результате его передачи, имеет место в следующих случаях:

1) присоединение бизнеса с целью расширения географического охвата. При этом присоединяемая фирма находится в зоне географических интересов другой фирмы. В этом случае, если не будут предприняты усилия по сохранению приобретенного гудвилл присоединяемой фирмы, он также может быть со временем утрачен. В такого рода сделках обычно уделяется внимание заключению отдельных договоров с целью сохранения и мотивации ключевых фигур приобретаемого бизнеса. Можно сделать вывод, что переход гудвилл будет иметь место в случае использования потенциала ключевых фигур бизнеса;

2) портфельные инвестиции, в которых приобретающая фирма рассматривает приобретаемый бизнес как часть конгломерата. Любые попытки интегрировать приобретаемую компанию в действующий бизнес не будут иметь успех. Соответственно, приобретенный гудвилл не окажет никакого влияния на действующий бизнес вследствие невозможности его использования в более крупном бизнесе. Приобретенный гудвилл будет смешиваться с гудвилл действующего бизнеса, у которого в силу недостатка опыта в работе приобретенного бизнеса не будет возможности использовать его в полной мере.

1.3 Бухгалтерский учет НМ активов в РСБУ и МСФО

К настоящему моменту в нормативно-правовой базе в России упоминается лишь один способ оценки стоимости гудвилла, используемый при осуществлении сделок по покупке активов. Однако этот способ применим далеко не для всех организаций. Например, если компания не является публичной, данный метод оценки не может быть использован

корректно. Кроме того, зачастую оценка гудвилла необходима раньше, чем осуществляется сама сделка.

Важно понять, что в процессе проведения оценки экономист может использовать различные подходы, некоторые из которых достаточно подробно рассмотрены в иностранной и отечественной литературе.

Перед исследованием существующих методов оценки необходимо заметить, что понятие «деловая репутации» и «гудвилл» могут использоваться как синонимы, но лишь в том случае, если речь идет о стоимостной оценке деловой репутации.

Характерные признаки НМ активов:

- отсутствие физической основы, неосязаемость, способность давать на основе долгосрочных прав и преимуществ доход их владельцу так долго, как это возможно;

- продолжительный срок эксплуатации, дающий возможность учитывать их как внеоборотные активы в составе долгосрочных инвестиций и формировать рациональный срок погашения их первоначальной стоимости в условиях неопределенности сроков функционирования (репутация и пр.) через выбранный вариант учетной политики.

Продолжительность периода эксплуатации – это срок полезного использования НМА продолжительностью более 12 месяцев или операционного цикла с аналогичной продолжительностью, т. е. сроки, устанавливаемые обычаями делового оборота для любого вида внеоборотных активам:

- отсутствие полезных отходов;

- многоаспектный характер эксплуатации, который позволяет применять объект на разных участках деятельности предприятия (производство разных видов продукции, выполнение работ, оказания производственных услуг и т. п.);

- увеличенная степень риска в желании извлечь доход от использования таких активов. Как следствие, отсутствие у пользователя желания перепродать нм авуары в обычных условиях пользования ими;

- трудности деления и обособления в отдельный вид из общей массы имущества фирмы в силу их неосязаемости.

Таким образом, доказательством отнесения объектов к НМА является корректное оформление документов, отвечающих следующим требованиям:

- подтверждение таких объектов в составе НМ активов ;

- лигитимность компании на их использование.

Это касается, главным образом, результатов интеллектуальной собственности (патенты, договор их уступки или приобретения, товарный знак и т. п.). Таким образом, характерные признаки, присущие НМА, не устраняют общие черты, присущие всем внеоборотным активам, а именно:

- возможность приносить фирме в будущем определенные экономические выгоды;

- отсутствие намерения у фирмы их продажи в обозримом будущем;

- признание в качестве единицы бухучета инвентарного объекта. Им считается совокупность прав, возникающих из одного патента, договора уступки прав и пр.;

- идентификация одного инвентарного объекта от другого рассчитывает ся по одному признаку – выполнение самостоятельной функции в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта либо для целей управления.

Таким образом, в основе НМ активов лежат «исключительные», а не вещные правомочия фирмы приносящие доход в процессе применения их в производственной деятельности в течение периода, превышающего 12 месяцев.

Методика оценки НМ активов. Правила формирования в бухучете информации о нематериальных активах коммерческих фирм (за исключением кредитных), находящихся у них на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет НМ активов» (ПБУ 14/2007), утвержденным приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. (с изм и доп.)

Таблица 1 – Объекты НМА признаваемые (не признаваемые) международным и российским стандартами

Вид активов	**МСФО (38 Нематериальные активы)**	**РСБУ (ПБУ 14/2007)**
Интеллектуальная собственность, защищенная патентами	Признаются, при соблюдении общих требований стандарта	Признаются, при соблюдении требований стандарта
Товарные знаки	Признаются, за исключением созданных самой компанией, т.е. только приобретенные	Признаются, при соблюдении требований стандарта
Авторские права	Признаются, за исключением созданных внутри самой фирмы	Существуют ограничения
Программное обеспечение	Признаются, за исключением предназначенного основного средства	Признаются, при соблюдении требований стандарта, в том числе надлежащего оформления документов
Протори на НИОКР	Возможно частичное признание при определенных условиях, за исключением стадии разработок, но не на стадии исследований	Обособленно, при соблюдении ПБУ 17/02 (как НИОКР)
Конфиденциальные знания, дающие преимущества на рынке (коммерческая тайна)	Признаются, если защищены юридические правами, такими как авторское право, договорные отношения или обязательство сохранить конфиденциальность	Не признаются, т.к. эти права не относятся к исключительным
Права, обслуживания, лицензии, квоты, франшизы	Признаются, при соблюдении общих требований стандарта	Не признаются,, т.к. эти права не относятся к исключительным
Списки клиентов, доля рынка, права на сбыт и т.п.	Частично признаются, если списки приобретены извне и есть юридические гарантии сохранения клиентов и доли рынка	Не признаются, т.к. эти права не относятся к исключительным
Расходы на стимулирование и подготовку персонала	Частично признаются, если есть юридические гарантии, закрепляющие работников за компанией	. Не признаются, так как отсутствует возможность идентификации
Организаторские издержки (расходы на учреждение фирмы)	Не признаются, так как не выполняются требования стандарта	признаются, так как есть прямое указание в п. 4 ПБУ 14/2007
Деловая репутация (гудвилл) при приобретении другой фирмы	Выведена из сферы действия стандарта и представляет собой особый вид активов, показывается отдельно от НМА	признаются, так как есть прямое указание в п. 4 ПБУ 14/2007

Отражение в учете операций по движению объектов нематериального характера напрямую связано с их оценкой. В настоящее время предусмотрены следующие методы оценки имущества, в том числе НМ активов:

- приобретенного за плату — в сумме фактических расходов на покупку;

- полученного безвозмездно — в оценке по рыночной стоимости на дату постановки на баланс;

- произведенного в самой фирме — в сумме фактических затрат на изготовление;

- принятого к учету в качестве вклада в уставный капитал — по стоимости, согласованной учредителями, если иное не предусмотрено действующим законодательством;

- полученного по договору мены — в сумме стоимости обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе.

При создании нематериального актива, к расходам относятся:

- суммы, выплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним фирмам по заказам, подрядам, сделкам авторского заказа либо договоров на выполнение НИР и ОКР;

- затраты на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании НМА или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

- отчисления на социальные нужды (в том числе страховые взносы);

- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и НМ активов , использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иные траты, непосредственно связанные с созданием НМАи обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Учет амортизации НМ активов

Стоимость НМ активов погашается посредством амортизации.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов НМ активов компании, применяется счет 05 «Амортизация НМ активов « (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы»).

Амортизация НМ активов осуществляется одним из следующих способов:

- линейным способом;

- способом уменьшаемого остатка;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных НМ активов осуществляется в течение всего их периода полезного использования.

В сравнении с новым ПБУ способы амортизации остались прежними (п. 28 ПБУ 14/2007). Однако изменился способ расчета амортизации способом уменьшаемого остатка, при использовании которого фирме смогут применять коэффициент не выше 3.

Пример 1

Фирма приобрела патент на ведение предпринимательской деятельности по изготовлению оборудования стоимостью 1 000 000 руб. сроком на 5 лет. Норма амортизации за год составит 20% (100%: 5 лет), а в месяц — 1,66% (20%: 12 мес), или 16 666 руб. (1 000 000 руб. х 1,66%: 100%).

На эту сумму в учете составляется проводка:

Дт 20 «Основное производство»;

Кт 05 «Амортизация НМ активов «;

Пример 2.

Фирма не планирует в ближайшее время ликвидироваться, срок полезного использования НМ активов 20 лет, тогда фиксированная норма

амортизационных отчислений по подобным активам составляет 5% в год, а с месяц — 0,41%. В Данный ситуации фирма самостоятельно рассчитывает срок. Данный подход может распространяться на уменьшение первоначальной стоимости информационных продуктов.

Новая редакция – это расчет способа уменьшаемого остатка исходя из остаточной стоимости (фактической) стоимости или текущей стоимости за вычетом начисленной амортизации) НМА на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – сформированной компанией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся срок использования в месяцах;

- при способе уменьшения стоимости пропорционально объему продукции начисление амортизации осуществляется исходя из первоначальной стоимости НМА и соотношения объема произведенной продукции в отчетном периоде за весь срок полезного использования НМ актива.

Пример 3.

Предположим, что фирма собирается в течение всего периода применения патента выпустить 50 000 ед. оборудования, т. е. на единицу оборудования амортизационные отчисления приходятся в сумме 20 руб. (1 000 000 руб.: 50 000 ед.). В ежегодном разрезе выпуск оборудования и сумма амортизации должны составить:

1-й год — 8000 ед. х 20 руб. = 160 000 руб.

2-й год — 12 000 ед. х 20 руб. = 240 000 руб.

3-й год — 15 000 ед. х 20 руб. = 300 000 руб.

4-й год — 9000 ед. х 20 руб. = 180 000 руб.

5-й год — 6000 ед. х 20 руб. = 120 000 руб.

Для целей налогообложения могут применяться два метода: линейный и нелинейный. Сроком полезного использования считается выраженный в месяцах период, в течение которого фирма предполагает использовать НМА с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования НМА рассчитывается компанией при принятии объекта к бухучету.

Формирование периода полезного использования НМА осуществляется исходя из:

- периода действия прав фирме на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;

- ожидаемого периода использования актива, в течение которого фирма предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов НМ активов срок полезного использования может срока формироваться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Нематериальные фонды, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования может быть установлен на 20 лет, но не более периода функционирования компании.

Срок полезного использования НМА ежегодно уточняется компанией. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого фирма предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухучете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В отношении НМА с неопределенным сроком полезного использования фирма ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае истечение существования указанных факторов фирма рассчитывает срок полезного использования данного НМА и способ его амортизации.

В п. 27 ПБУ 14/2007 указано, что возникшие корректировки будут отражаться в бухучете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях. Это не является изменением учетной политики, корректировки сравнительной информации и входящих остатков в «межотчетный период» не производятся, прошлые значения амортизации пересчитываться не должны.

Для целей налогообложения по данным НМА срок полезного использования в соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ устанавливается в расчете на 10 лет (но не более периода работы налогоплательщика). Амортизационные отчисления по НМА осуществляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия данного объекта к бухгалтерскому учету. Прекращение амортизационных отчислений по НМА не возможно ранее полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с учета в связи с уступкой (утратой) компанией прав на результаты интеллектуальной деятельности.

В течение всего отчетного периода амортизационные отчисления по НМА начисляются ежемесячно (ежеквартально) независимо от применяемого способа в размере 1/12 годовой суммы.

Также в правилах указано, что в течение периода полезного использования НМ активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается.

Амортизационные отчисления по НМА прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухучета.

Амортизационные отчисления по НМА отражаются в бухучете того отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности фирмы в данном периоде.

Определённые сложности возникают у коммерческих фирм при необходимости амортизации стоимости лицензий, срок действия которых составляет менее чем 1 год. Данный вид НМ активов противоречит

определению, содержащемуся в п. 48 Положения по бухгалтерскому учёту, в котором предусмотрено использование НМ активов в течение длительного времени (свыше 1 года). Тем не менее рекомендуется стоимость такого рода лицензий учитывать по дебету счёта 97 «Расходы будущих периодов» и списывать на издержки производства и обращения ежемесячно равными долями бухгалтерскими записями:

Д 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Издержки обращения»;

К 97 «Расходы будущих периодов».

Амортизация не начисляется также по НМА некоммерческих фирм.

Стоимость НМ активов , использование которых прекращено для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг либо для управленческих нужд фирмы, подлежит списанию.

Выбытие НМА имеет место в случае:

- истечение периода действия права фирме на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;

- передачи по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;

- перехода исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);

- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой фирмы, паевой фонд;

- передачи по договору мены, дарения;

- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

- выявления недостачи активов при их инвентаризации;

- в иных случаях.

Одновременно со списанием стоимости НМ активов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим НМА.

Доходы и расходы от списания НМ активов отражаются в бухучете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания НМ активов относятся на экономические результаты фирме в качестве прочих доходов и расходов, если иное не установлено нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

При выбытии НМ активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи весь размер накопленной амортизации списывается в дебет счета 05.

«Амортизация НМ активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость НМ активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все затраты, связанные с выбытием НМ активов, и сумма НДС по проданным и подаренными НМА. По кредиту счета 91 отражается размер выручки от продажи или другого дохода от выбытия НМ активов.

Финансовый результат от выбытия НМ активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи НМ активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших НМ активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

Обороты по продаже и безвозмездной передаче НМ активов облагаются НДС.

В соответствии с п. 1 ст. 146 НК РФ передача прав собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией и облагается НДС. При дарении НМ активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот рассчитывает ся исходя из средней цены продажи (без учета НДС), но не ниже остаточной стоимости НМ активов. Следует отметить, что убыток, полученный от безвозмездной передачи

нематериального актива, а также от его реализации, не уменьшает налогооблагаемую прибыль. На сумму полученного убытка корректируется балансовая прибыль по строке 4.5 Справки.

Передача НМА в качестве вклада в уставный капитал в соответствии со ст. 39 НК РФ не признается реализацией и соответственно не подлежит обложению НДС. При передаче НМ активов в счет вклада в уставные капиталы других фирм и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость НМ активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Амортизация по переданным НМА списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным НМА отражают по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Дата списания НМА с бухучета рассчитывается исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов.

Основанием для списания НМ активов являются акты передачи НМ активов , акты на списание НМ активов , протоколы собрания акционеров или участников совместной деятельности, приказы, на основании данных которых в бухгалтерии фирме делается соответствующая запись в Карточке учета НМ активов типовой формы N НМА-1.

Предприятие, предоставившее свое право на пользование отдельными видами имущества в качестве вклада в уставной капитал другого предприятия, учитывает данную операцию как долгосрочные денежные вложения в оценке, согласованной с учредителями.

Пример.1.

Предположим, что сумма оценки составила 200 000 руб., балансовая стоимость — 160 000 руб.

Д 58 «Финансовые вложения»

К 91-1 «Прочие доходы» — 200 000руб

Списание с баланса соответствующего объекта осуществляется по той же методике, что и основные средства. Пусть размер накопленной амортизации такого НМАза период его функционирования — 20 000 руб.:

Д 05 «Амортизация НМ активов «

К 04 «Нематериальные активы»

На его остаточную стоимость предположим — 140 000 руб.:

Д 91-2 «Прочие расходы»

К 04 «Нематериальные активы».

Финансовый результат по данной операции составил

200 000 руб. – (140 000 руб. + 20 000 руб.) = 40 000 руб.:

Д 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

К 99 «Прибыли и убытки».

Может иметь место ситуация, когда участники-соучредители пришли к договоренности, согласно которой размер вклада в уставный капитал учрежденного предприятия одной из сторон в части вносимой доли (пая) в виде объекта НМ активов оказалась ниже его остаточной стоимости. В таком случае в учете передающей стороны на сумму разницы (убытка) будет сделана запись:

Д 99 «Прибыли и убытки»

К 91-2 «Прочие расходы».

Безвозмездная передача НМ активов оформляется в соответствии с заключенным между сторонами договором. В учете данный вариант выбытия этих активов отражается согласно следующему примеру.

Пример.2

1. Переданы безвозмездно нм авуары другой фирме в балансовой оценке 50 000 руб. Остаточная стоимость –

4500 руб.

Д 91-2 «Прочие расходы»

К 04 «Нематериальные активы».

2. Списывается сумма амортизации за период их эксплуатации –

10 000 руб.

Д 05 «Амортизация НМ активов «

К 04 «Нематериальные активы».

3. Оплачены расходы, связанные с оформлением документов на передачу — 1000 руб.:

Д 91-2 «Прочие расходы»

К 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Результат по такого рода операциям исчисляется в общеустановленном порядке.

Выбытие НМ активов может происходить в порядке обмена их на ценные бумаги. При этом в учете делается запись:

Д 58 «Финансовые вложения»

К 04 «Нематериальные активы».

Продажа НМ активов компанией может рассматриваться как вариант его учетной политики в направлении расширения инвестиционной деятельности с целью дополнительного привлечения финансовых ресурсов. Поэтому продажная цена на объекты в составе указанного имущества должна по крайней мере покрывать затраты, связанные с их приобретением и содержанием. Конкретных же нормативных актов по определению рыночной цены на соответствующие виды НМА не существует.

2 Бизнес гудвилла

2.1 Способы реализации сделок с участием гудвилл

Учитывая природу сделок по слиянию и присоединению, в странах общего права сложилась практика, что заключения отдельного контракта на приобретение гудвилл в подобных сделках не требуется. Гудвилл может быть передан в числе других активов бизнеса, как материальных, так и нематериальных.

В случае купли-продажи бизнеса самым заинтересованным лицом в получении его максимальной стоимости является продавец бизнеса. Эта стоимость может быть увеличена за счет признания покупателем наличия у приобретаемого бизнеса гудвилл. Преимущества приобретения бизнеса, имеющего гудвилл, могут позволить получить немедленные сверхприбыли, которые будут обеспечены всеми составляющими гудвилл приобретаемого бизнеса и позволят увеличить его конкурентоспособность. Признание покупателем наличия гудвилл и готовность платить за него означают для продавца признание всех его усилий, предпринятых в период ведения бизнеса со стороны его продавца и направленных на увеличение его стоимости. Следует отметить, что определить, какой именно состав гудвилл принесет максимальную прибыль его приобретателю, а также какая из составляющих гудвилл будет иметь определяющее значение для получения сверхприбыли, не всегда просто. Как указывалось, еще П.Д. Ликом, именно поэтому гудвилл объединяется в единое целое и не разбивается на объектный состав, поскольку только в совокупности все приобретенные возможности приносят отдачу, и появляется гудвилл приобретенного бизнеса. Таким образом, покупатель заинтересован в приобретении собственно бизнеса и в своих будущих потенциальных успехах на рынке, при этом он не рассматривает каждый приобретенный актив отдельно. Гудвилл является сложным в прогнозировании его эффективности объектом, поэтому при совершении сделки всегда будет существовать определенный риск для

покупателя, связанный с тем, что он неверно оценит приобретаемый гудвилл. Поэтому покупатель, как правило, согласен платить за гудвилл, но при этом, учитывая возможные риски, он делает все возможное, чтобы максимально уменьшить стоимость гудвилл, т.е. стоимость будущего потенциала бизнеса. При совершении сделки купли-продажи бизнеса, оговаривая стоимость гудвилл, покупатель и продавец должны определиться, будет ли гудвилл бизнеса передан по отдельному договору или по договору купли-продажи бизнеса. Здесь речь идет не о том, что гудвилл может быть реализован как отдельный объект и при этом сам бизнес не будет продан (по смыслу института гудвилл это невозможно), а о его реализации по отдельному договору в рамках единой сделки купли-продажи бизнеса.

При разделении бизнеса наиболее сложным вопросом, требующим правового регулирования, является вопрос о разделе гудвилл. По сравнению с разделом материальных активов, а также активов нематериальных, подлежащих идентификации, раздел гудвилл затрагивает вопросы интеллектуального вклада учредителей бизнеса, ведущего к повышению его стоимости. В том случае, если вопросы распоряжения гудвилл и его переход были согласованы еще на стадии создания совместного бизнеса, при разделе или выделении бизнеса наличие предварительных договоренностей в виде различных соглашений, заключенных между учредителями бизнеса по поводу прав на гудвилл, позволят минимизировать риски. Так, если при создании бизнеса между его учредителями было заключено соглашение о том, что в случае раздела бизнеса гудвилл бизнеса будет принадлежать одному из них, то другой учредитель не сможет использовать ценность гудвилл совместного бизнеса в полной мере, после того как это разделение произошло. В случае выхода одного из учредителей иного раздела бизнеса использование гудвилл совместного бизнеса может также подлежать частичному ограничению, связанному, например, с регламентацией работы с бывшими клиентами совместного бизнеса. Однако выбывающий из бизнеса учредитель имеет право (если не было заключено иного соглашения) создать

свой собственный бизнес и от его имени продолжать работу с клиентами или заказчиками совместного бизнеса, но при этом его деятельность может быть ограничена определенными условиями. Эти условия устанавливаются бывшими совладельцами и могут варьироваться в зависимости от реалий конкретного бизнеса. Так, в ряде судебных дел было принято решение о запрете вышедшему из бизнеса учредителю в части оказания любого влияния на выбор бывших клиентов (заказчиков, поставщиков) относительно работы с этим учредителем или с бизнесом, с которым этот учредитель прекратил отношения. Точно так же решением суда налагались запреты на продавца бизнеса на проявление каких-либо действий по отношению к проданному бизнесу, а также по отношению к бизнесу, которому продавец сознательно оказывал помощь при его фирме и ведении, при условии, что этот бизнес является схожим и был создан с помощью отдельного капитала.

Следует отметить, что в этих же решениях судов также указывалось, что ограничения по деятельности в поисках клиентов или в сборе заказов, которые могут производиться с использованием гудвилл совместного бизнеса, не должны распространяться на учредителя, который создает свой собственный бизнес, а также не могут применяться к покупателю бизнеса в том случае, если бизнес приобретается через конкурсного управляющего в результате процедуры банкротства. Принимались также решения, что учредитель, намеренный основать свой собственный бизнес после выхода из совместного бизнеса, не имеет права вводить в заблуждение клиентов, заказчиков или поставщиков бывшего совместного бизнеса, что он действует от имени последнего. Аналогичный запрет налагался на покупателя бизнеса-банкрота: ему запрещалось вводить в заблуждение своих заказчиков, что он действует от имени бизнеса-банкрота. Как видим, все эти меры и запреты направлены на защиту от неправомерного использования гудвилл совместного бизнеса.

В случае выхода учредителя из бизнеса и продажи его доли оставшемуся в бизнесе учредителю могут заключаться различного рода

соглашения о невступлении в конкуренцию. Последствия нарушения таких соглашений неоднократно рассматривались в судах, и в случае их нарушения, т.е. неправомерного использования гудвилл совместного бизнеса, судами запрещалась деятельность выбывшего из бизнеса учредителя.

Необходимо иметь в виду, что не всегда решение одного из учредителей уйти из бизнеса означает его желание продать свою долю гудвилл остающемуся учредителю. Продажа гудвилл может быть произведена как на основании письменного соглашения, так и без письменного соглашения. Учредитель, к которому перешел юридический гудвилл бизнеса, имеет право продолжать бизнес и позиционировать себя в качестве исключительного владельца гудвилл всего бизнеса, а также использовать уникальное наименование, под которым велся бизнес. Однако учредитель, к которому перешел юридический гудвилл бизнеса, не имеет права использовать прежнее наименование бизнеса таким образом, чтобы не навлечь на учредителя, передавшего гудвилл, риск персональной ответственности, продолжая представлять его в качестве соучредителя или собственника бизнеса.

Одним из наиболее важных вопросов в случае разделения бизнеса является вопрос о том, в каком бизнесе останется его наименование. При подготовке сделки и согласовании ее условий учредители разделяемого бизнеса определяются, кто из них будет продолжать использовать наименование этого бизнеса. Этот вопрос может вызвать наибольшие осложнения, поскольку наименование бизнеса является квинтэссенцией его юридического гудвилл. Именно поэтому вопросы возможного разделения бизнеса целесообразно решать еще на стадии его учреждения, с тем чтобы в последующем избежать спорных ситуаций. За исключением того, информация о том, к кому из учредителей перейдет наименование бизнеса, позволит учредителю, имевшему намерение разделить бизнес, выбрать наиболее благоприятный для этого момент, в зависимости от ситуации на

рынке и в бизнесе. При разделении бизнеса, в котором изначально фонды поделены между учредителями, каждый из них (если не существует соглашения об обратном) имеет право использовать наименование прежнего бизнеса, если это будет сделано с должной осмотрительностью и при условии, что на выходящего из бизнеса не будет распространяться какой-либо риск и он не будет привлечен к какой-либо ответственности, связанной с ведением бизнеса.

Проблема перехода гудвилл в случае разделения, выделения или выхода одного из учредителей из бизнеса на практике является приоритетной, поскольку решение этого вопроса рассчитывает дальнейшую судьбу бизнеса. Именно поэтому необходимо просчитывать возможности ведения бизнеса без использования, совместно наработанного гудвилл, полагаясь на собственные силы в создании нового гудвилл собственного бизнеса. В практике применения гудвилл существуют определенные принципы, используемые в подобных ситуациях. Так, если по соглашению учредителей при разделе бизнеса гудвилл бизнеса переходит полностью к одному из них (как правило, к тому, кто остается продолжать прежний бизнес), выходящий из бизнеса учредитель имеет право на сообщение неограниченному кругу лиц, что он прежде также являлся учредителем этого бизнеса, но ему не разрешается использовать наименование своего прежнего бизнеса таким образом, чтобы не сложилось впечатление, что он как прежде имеет отношение к своему прежнему бизнесу. Остающийся в бизнесе учредитель, который приобрел долю своего бывшего партнера, но не гудвилл (т.е. соглашение о продаже гудвилл между ними не было заключено), также имеет определенные ограничения в продолжении ведения бизнеса. В частности, он не имеет права использовать имя своего бывшего партнера при заключении сделок, а также использовать способы, методы и стиль ведения бизнеса, который применялся в период совместной работы.

Вопросы использования гудвилл бизнеса также возникают в случае смерти одного из учредителей. Продолжающий ведение бизнеса при этом

может являться доверительным управляющим умершего в пользу выгодоприобретателей последнего. В этом случае оставшемуся учредителю не запрещается начать вести схожий бизнес, однако ведение бизнеса должно осуществляться таким образом, чтобы его клиенты или заказчики не думали, что этот бизнес ранее принадлежал обоим партнерам, как умершему, так и продолжающему бизнес.

Таким образом, в случае разделения бизнеса происходит передача гудвилл от одного партнера к другому. Как указывает П.Д. Лик, бизнес, который в прошлом велся совместно, продолжает осуществляться под тем же наименованием одним из бывших учредителей или покупателем, который приобрел бизнес. Гудвилл прежнего бизнеса сохраняется, по крайней мере первоначально, и используется бизнесом нового состава учредителей. С течением времени бизнес под новым руководством будет приобретать свой собственный гудвилл, который постепенно вытеснит и займет место старого гудвилл. Особое значение в данной ситуации приобретают ограничительные условия, включенные в договор купли-продажи бизнеса. Именно эти условия помогают обеспечить на первых порах ведения бизнеса выделение старого гудвилл и избежать его смешения с вновь образуемым. Согласие, достигнутое учредителями по поводу того, что при разделении бизнеса один из них будет иметь исключительное право использования старого наименования, означает, что основная часть гудвилл перейдет к тому, кто будет продолжать использовать прежнее наименование бизнеса. Таким образом , другой учредитель, таким образом, отказывается от перспективы использовать преимущество совместно наработанного гудвилл, за исключением личного гудвилл, который принадлежит только ему (или его бывшему партнеру) и не может переходить. В том случае, когда Данный необходимости не существует, а речь идет только о разделе бизнеса в виде раздела используемого помещения, распределения файлов с клиентами и контактных лиц (и при этом появляется новое наименование бизнеса), гудвилл прежнего бизнеса исчезает.

Одними из наиболее часто рассматриваемых в судах дел по вопросам гудвилл являются дела о разделе гудвилл в профессиональном бизнесе. Эта проблема в привязке к разделу имущества супругов, один из которых был занят в профессиональном бизнесе, была подробно исследована Ф.Х. Эпштейном. Здесь мы видим еще одно подтверждение того, что гудвилл является имуществом бизнеса в правовом смысле. Споры между супругами по вопросам гудвилл охватывают весь спектр происхождения и жизни гудвилл. Первоначально рассчитывает ся, имеет ли тот или иной бизнес гудвилл в целом, и в случае наличия гудвилл рассчитывает ся, принадлежит ли гудвилл бизнесу или по своей природе он является личным, который в любом случае останется с его собственником и не может быть продан, передан или оценен с целью продажи. Очень часто узко профессиональный бизнес, оперирующий в сфере оказания услуг в какой-либо области (юридических, медицинских, бухгалтерских и пр.), обладает наличием именно профессионального гудвилл, который имеет каждый из специалистов и составляет непосредственную ценность бизнеса в целом, который в таком случае будет оценен на основе стоимости офисной техники и мебели, наличия недвижимости и пр. Личный (профессиональный) гудвилл не будет учитываться на бухгалтерских счетах при оценке бизнеса, уменьшая, таким образом, его стоимость. Соответственно, при разделе имущества супруга, рассчитывающая на значительные суммы, на которые она была ориентирована в браке вследствие успешного ведения бизнеса, получает только незначительную часть, складывающуюся из стоимости части офисного оборудования. Как основные судебные процессы, в которых были заложены основы раздела гудвилл в случае имущественных споров между супругами, Ф.Х. Эпштейн рассматривает судебные дела в Пенсильвании, Нью-Йорке и Аляске, в которых прямо указывалось на то, что стоимость личного гудвилл исключается из стоимости профессионального бизнеса в целях справедливого раздела имущества между супругами. Так, Пенсильванский Верховный суд постановил, что гудвилл не может быть

объектом, учитываемым в стоимости бизнеса, если Данный гудвилл неразрывно связан с навыками и способностями конкретного лица. Тем не менее судом было признано, что на основании простого факта, что сторона является профессионалом, нельзя сделать заключение о том, что гудвилл бизнеса будет относиться к категории личного гудвилл. В процессе Paolino по этому поводу было заявлено: «Поскольку все профессионалы необязательно обладают профессиональным (в нашем случае – личным) гудвилл, а непрофессионалы также могут создавать профессиональный гудвилл, ключевым вопросом в определении наличия профессионального гудвилл является не тот факт, является ли конкретный индивидуум профессионалом; напротив, главное внимание в определении наличия профессионального гудвилл должно быть сосредоточено на том, обладает ли индивидуум наличием определенной репутации в плане специальных знаний, опыта и суждений». Характеризуя «уникальность» знаний, навыков и суждений, суд предложил характеризовать эти качества как «навыки, которые включают в себя возможность выполнять жизненно важные операции, выигрывать сложные процессы, экономить деньги на налогах или проектировать здания, которым присущи определенные эстетические качества». Добросовестное выполнение работы не является признаком профессионализма, если эта работа может также быть выполнена и другими специалистами. Все решения суда, рассматриваемые Ф.Х. Эпштейном, а также основные принципы, установленные этими прецендентами для раздела личного гудвилл и гудвилл всего бизнеса, должны применяться также не только в случае раздела имущества супругов, но и во всех иных случаях, требующих выделения личного гудвилл из гудвилл бизнеса.

Основным значением решений Пенсильванского Верховного суда по делам о разделе профессионального гудвилл является заключение, что далеко не всегда гудвилл профессионального бизнеса является личным, или профессиональным. Например, существующая долгие годы врачебная практика либо иной другой бизнес подобного рода имеют определенную

ценность, т.е. эта ценность основывается на возможности в будущем получать прибыли вследствие того факта, что бизнес уже организован, существует долгое время и не надо тратить усилий на его организацию и создание клиентуры. Рассматриваемые дела послужили основой для ряда выводов, сделанных в отношении гудвилл. Так, решением Пенсильванского Верховного суда, имеющим значение для определения гудвилл профессионального бизнеса, является вывод о том, что если в профессиональном бизнесе услуги оказываются несколькими специалистами либо специалисты могут подменить друг друга, то Данный гудвилл не является личным гудвилл, а относится к гудвиллу бизнеса. Точно так же, как преимущественно гудвилл бизнеса, а не гудвилл личный, оценивается гудвилл в случае продажи профессиональной практики, например, медицинской.

Таким образом, пишет Ф.Х. Эпштейн, можно сделать заключение: если в бизнесе, занятом предоставлением профессиональных услуг, такие услуги могут быть оказаны не только специалистом, непосредственно работающим с тем или иным клиентом, но и другим специалистом, при этом Данный бизнес может быть идентифицирован по наименованию как бизнес, предоставляющий подобные услуги, и сама услуга не идентифицируется с конкретным исполнителем, имеет место гудвилл бизнеса. Если гудвилл бизнеса может быть реализован (продан), то Данный гудвилл может быть разделен между партнерами, но также и может служить объектом раздела имущества для супругов.

Однако вопросы раздела гудвилл не только комментировались Пенсильванским Верховным судом, но и являлись предметом рассмотрения в ряде других судов. Например, Нью-Йоркским апелляционным судом было указано, что если бизнес имеет разрешение на работу в определенном месте, то гудвилл этого бизнеса в любом случае должен рассматриваться как гудвилл бизнеса и не может считаться личным или профессиональным гудвилл специалистов, которые заняты в этом бизнесе. Ценность этого

бизнеса заключается главным образом в его местоположении, к которому привязаны клиенты бизнеса.

Несомненный интерес для формирующегося российского профессионального бизнеса может представлять решение Верховного суда Аляски 1989 г. Речь шла о разделе имущества между супругами и, соответственно, об определении вида гудвилл, присущего юридическому бизнесу супруга, который являлся единственным акционером бизнеса, но при этом в бизнесе работали по найму ряд других юристов. Суд определил наличие гудвилл как «нерыночного» и не подлежащего продаже, т.е. как личный гудвилл учредителя – единственного акционера. Решение суда вызвало значительное количество споров и разногласий среди заинтересованных лиц. Были подвергнуты критике решения Пенсильванского Верховного суда по делам гудвилл, которые признавались непоследовательными и вводящими в заблуждение. Также высказывалась точка зрения, что стоимость гудвилл профессионального бизнеса не должна зависеть от того, имеет ли этот бизнес одного акционера-сотрудника или представлен рядом акционеров.

Гудвилл принимается во внимание не только в сделках, которые касаются всего бизнеса в целом, но и в некоторых сделках, в которых могут быть задействованы участники или акционеры бизнеса, т.е. в тех случаях, когда речь идет о продаже доли или о продаже акций. Эта операция, осуществляемая в рамках одного бизнеса, является достаточно распространенным действием, обычным для любого бизнеса и любой правовой системы.

Основным гражданско-правовым смыслом этой сделки является перераспределение собственности, направленное на увеличение или уменьшение ее объема. Поскольку гудвилл неотделим от бизнеса, вместе с передачей (продажей) части бизнеса должна происходить передача (продажа) части гудвилл, которая в соответствующей пропорции прилагается к продаваемой доле или к количеству акций.

Если рассматривать такую сделку с точки зрения передачи гудвилл, то можно констатировать следующее. Как правило, реализация указанных сделок происходит не по номинальной стоимости доли или акций. Акционеры или участники общества, принимающие участие в сделке, владеют ситуацией относительно положения своей фирмы как в целом на рынке, так и внутри фирмы. Поскольку сделка происходит между двумя собственниками, согласованная стоимость акций соотносится с частью приобретаемой стоимости бизнеса. Заинтересованность покупателя в приобретении акции своей же фирмы свидетельствует о благоприятной ситуации бизнеса, а также о перспективах его развития и материального благополучия, т.е. перспективах получения бизнесом прибыли, в том числе за счет имеющегося гудвилл. В действительности при осуществлении этой сделки происходит не что иное, как прямая продажа гудвилл. Именно юридический гудвилл бизнеса, существующий к этому моменту, и поощряет стороны сделки к его купле-продаже. Если желание продавца продать принадлежащие ему на праве собственности акции или долю (часть доли) бизнеса может быть обусловлено различными причинами, в том числе материального характера, то желание покупателя приобрести акции и долю служит признаком наличия существующего гудвилл бизнеса. Более того, эта сделка фиксирует не что иное, как передачу гудвилл «в чистом виде», т.е. отдельно от бизнеса, а это и является ответом на вопрос, возможны ли ситуации, когда гудвилл может быть продан отдельно от бизнеса. Сделка по продаже акций или доли между двумя акционерами или участниками одного и того же бизнеса служит в данном случае подтверждением высокого гудвилл и, как следствие, устойчивого положения бизнеса. Таким образом, в подобных сделках происходит передача от одного акционера к другому или от одного участника общества к другому неотъемлемого (скрытого) гудвилл этого бизнеса. Данный гудвилл может быть измерен и оцениваться внутри фирмы, его стоимость также может быть определена внутри фирмы, но эта информация не раскрывается в финансовых отчетах.

В случае ликвидации или банкротства бизнеса вопрос соотношения гудвилл и бизнеса приобретает особую остроту вследствие необходимости урегулирования расчетов с налоговыми органами. Вопросы, связанные с принадлежностью гудвилл, его продажей или переходом при ликвидации или банкротстве бизнеса, являлись предметом многих судебных разбирательств, особенно в тех случаях, если речь шла о бизнесе, занятом в сфере оказания профессиональных услуг. Если учредителями бизнеса являются лица, работающие в сфере оказания профессиональных услуг, то стоимость такого бизнеса зависит в большей степени не от общей суммы фиксированных активов, а от их личного гудвилл. Одним из способов выплат за гудвилл бизнеса при ликвидации профессионального партнерства (например, адвокатского бюро) является раздел долей участников бизнеса в соответствии с имеющимися долями участия в партнерстве. Точно так же могут поступить учредители любого другого бизнеса даже в том случае, если этот бизнес не является профессиональным. Однако такая возможность должна быть предусмотрена еще на стадии формирования бизнеса. В таком случае выплата доли будет являться гарантированным платежом при ликвидации бизнеса. На практике гораздо чаще при ликвидации основанного на партнерстве профессионального бизнеса учитывается степень участия каждого партнера и его вклад, внесенный в развитие бизнеса. Подобная ситуация рассматривалась в ходе Налогового суда **Norwalk**<1>. В этом процессе было сделано справедливое заключение, которое может служить ответом на категоричную точку зрения некоторых авторов-экономистов, исследующих вопросы оценки гудвилл в России: гудвилл может служить объектом продажи даже в профессиональных партнерствах, бизнес которых зависит от его ключевых сотрудников. Речь в этом деле шла о ликвидации профессионального бухгалтерского партнерства. Судом было сделано заключение, что в случае ухода кого-либо из упомянутых бухгалтеров из бизнеса его клиенты последовали бы за ним вследствие его знаний, умений и профессиональных навыков, т.е. связь клиентов этого бизнеса основывалась

исключительно на личном гудвилл обслуживающего их партнера. Таким образом, в этом процессе весь гудвилл бизнеса рассматривался как личный гудвилл его участников и не подлежал включению в стоимость бизнеса.

В другом судебном прецеденте речь шла о прекращении медицинской практики в Орегоне, в которой врач-терапевт д-р Шилбах являлся единственным акционером. Решив уехать на пенсию в Аризону, он сначала ликвидировал, а потом продал свою практику. Налоговая служба обратилась в суд с иском, что размер, полученная д-ром Шилбахом при ликвидации его практики, должна была также включать стоимость гудвилл его бизнеса, т.е., по их мнению, имело место занижение налогооблагаемой базы. Судом был проведен анализ природы этой медицинской практики, вследствие которого было установлено, что помимо личного гудвилл д-ра Шилбаха существует гудвилл его медицинской практики. Последний основывался на большой клиентской базе, которая явилась результатом продолжительных часов работы бизнеса, большого пакета предоставляемых услуг, способов выставления платежных документов клиентам и значительного количества процедур общего характера. Большое внимание было уделено потенциальной возможности доктора составить конкуренцию его бизнесу после продажи, используя ценность гудвилл бизнеса. Объектный состав гудвилл бизнеса был соотнесен с личным гудвилл врача, были также пересмотрены условия продажи практики, которые обсуждались до и после ее ликвидации. За исключением того, было принято во внимание ограничительное условие об отсутствии конкурентов («условие о неконкуренции»), включенное в проект сделки купли-продажи бизнеса после его ликвидации. На основании изученных материалов суд сделал заключение, что в данном конкретном случае обязательство врача не конкурировать со своим бывшим бизнесом не имеет существенного значения, поскольку он уезжал в другой штат, не намеревался продолжать работу и дополнительное вознаграждение за его обязательство не конкурировать с продаваемым бизнесом не предусматривалось контрактом купли-продажи.

Как видим, речь здесь идет также о возможности реализации гудвилл бизнеса, связанного с деятельностью одного профессионала, при этом гудвилл созданного бизнеса включал как непосредственно личный гудвилл врача, так и гудвилл бизнеса в целом, который и был продан после ликвидации практики.

Таким образом, вопросы принадлежности и перехода гудвилл в случае прекращения бизнеса, созданного несколькими учредителями или партнерами, могут учитываться в двух направлениях:

1) партнер или учредитель рассматривается как имеющий долю в гудвилл бизнеса. Эта доля остается статичной и не меняется в зависимости от расширения бизнеса или заключения новых контрактов;

2) доля гудвилл каждого партнера или учредителя является по сути его личным гудвилл и может изменяться соответствующим образом в случае развития бизнеса.

В первом случае такое определение долей гудвилл должно предполагать сравнительно равное участие партнеров или учредителей в бизнесе, а также сравнительно одинаковые исходные данные этих партнеров. Данный метод может быть приемлем в некоторых случаях. Однако в ходе развития бизнеса трудно предположить равные усилия партнеров по созданию гудвилл. Именно поэтому этот метод может считаться достаточно проблемным при определении гудвилл в случае ликвидации. Второй метод представляется более жизнеспособным, однако для его существования необходимо подробное соглашение, заключенное между учредителями еще на стадии начала бизнеса. Этот вопрос также может быть востребованным в ближайшее время для российской гражданско-правовой системы, поскольку в связи со вступлением в силу 1 июля 2009 г. Федерального закона N 312 вопросы заключения соглашений о партнерстве при учреждении обществ с ограниченной ответственностью приобретают актуальность. В этих же соглашениях должны быть прописаны не только вопросы учреждения и деятельности общества, но и вопросы ликвидации, а также права и обязанности учредителей в ведении дел общества.

При банкротстве бизнеса любые вопросы, касающиеся наличия объектов исключительных прав как части фактического (коммерческого) гудвилл бизнеса, переходят в ведение конкурсного управляющего. Точно так же конкурсным управляющим регулируются вопросы, связанные с юридическим гудвилл бизнеса. В соответствии с нормами стран общего права конкурсный управляющий уполномочен продать гудвилл бизнеса, признанного банкротом, как часть имущества этого бизнеса, в том числе распорядиться эксклюзивным правом использования бренда, которое принадлежало бизнесу-банкроту.

Следует иметь в виду, что при реализации бизнеса в случае его банкротства личный гудвилл исключается из конкурсной массы. Этот вопрос был рассмотрен рядом авторов на примере процесса по делу д-ра Принса, объявившего добровольное банкротство своего бизнеса и обязанного выплатить стоимость его профессиональной практики. Спор возник из-за стоимости бизнеса, в том числе стоимости профессионального гудвилл бизнеса, который должен быть исключен из общей суммы, подлежащей выплате. Стоимость личного гудвилл в этом бизнесе была достаточно высока; вследствие этого суд, как пишет Ф.Х. Эпштейн, принял соломоново решение, в соответствии с которым профессиональный (личный) гудвилл в этом случае должен быть разделен на две составляющие: человеческий капитал и гудвилл. Понятно, что человеческий капитал не может быть отделен от личности, не может каким-либо образом оцениваться и передаваться, поскольку включает «внутренние физические способности, личностные черты, степень профессиональной подготовки». Вторая часть гудвилл, по мнению суда, может оцениваться и передаваться, в том числе другому врачу. Эта часть гудвилл состоит из «усилий, направленных на передачу лояльности его пациентов» другому врачу, и может быть сравнима с передачей товарного знака, а также может оцениваться: «Ценность гудвилл д-ра Принса представляет собой будущие денежные поступления не от услуг, которые могут быть оказаны врачом в будущем, а от поступлений за счет

нематериального актива, который может быть продан и переведен вместе с продажей практики. Поэтому стоимость гудвилл д-ра Принса не может быть исключена из стоимости бизнеса и должна быть направлена на погашение обязательств перед кредиторами». Вскоре после процедуры банкротства практика была продана другому врачу с включением ограничения в части невступления в конкуренцию и с обязательством д-ра Принса оказать помощь в переходе бизнеса. Таким образом, в соответствии с решением суда весь гудвилл профессионального бизнеса может быть объединен в единый профессиональный гудвилл, разделенный на две категории, одна из которых подлежит реализации, а другая – нет. Однако следует иметь в виду, что по сути речь идет не о разделе профессионального гудвилл, а об отделении гудвилл бизнеса (подлежащего реализации) от личного (профессионального) гудвилл, который не может быть реализован, поскольку всегда будет привязан к своему носителю. Последующие решения судов по аналогичным вопросам, пишет Ф.Х. Эпштейн, также разделяли гудвилл профессионального бизнеса на человеческий капитал (личный гудвилл) и гудвилл (гудвилл бизнеса).

Таким образом, ценность гудвилл в бизнесе, занятом в сфере оказания профессиональных услуг, может зависеть от многих активов. К числу таких активов можно отнести будущие денежные поступления, находящиеся в прямой связи с профессиональным человеческим капиталом, таким как личные качества профессионала и его труд, а также денежные поступления, связанные непосредственно с гудвилл бизнеса. Установившаяся судебная практика относит к числу гудвилл бизнеса его бренд, позволяющее идентифицировать этот бизнес от другого бизнеса, лояльность клиентов бизнеса, а также особые отношения с поставщиками или клиентами.

Можно констатировать, что развитие судебной практики и принятие новых решений по аналогичным вопросам также движутся в этом направлении. Так, в качестве общепринятой нормы права в Нью-Йорке, например, презюмируется, что профессиональный гудвилл, который может

рассматриваться отдельно от личностных характеристик профессионала и который включает в себя такие свойства, как продолжительное размещение на одном и том же месте, длительное использование бренда, привязанность к местоположению бизнеса, а не к личности, продолжает свое существование даже со смертью профессионала и является объектом, подлежащим реализации. Как видим, здесь также профессиональный гудвилл делится на две составляющие – подлежащую реализации и неотъемлемую от личности, т.е. гудвилл личный и гудвилл бизнеса.

Главным выводом в судах по делам о банкротстве, в которых были задействованы вопросы гудвилл, является вывод о том, что не всегда профессиональный бизнес обладает личным гудвилл. В том случае, если гудвилл профессиональной практики складывается из местоположения бизнеса и не имеет клиентов из других мест, Данный бизнес обладает только гудвилл, присущим этому бизнесу, и не имеет профессионального или личного гудвилл.

2.2 Особенности бухучета и налогообложения

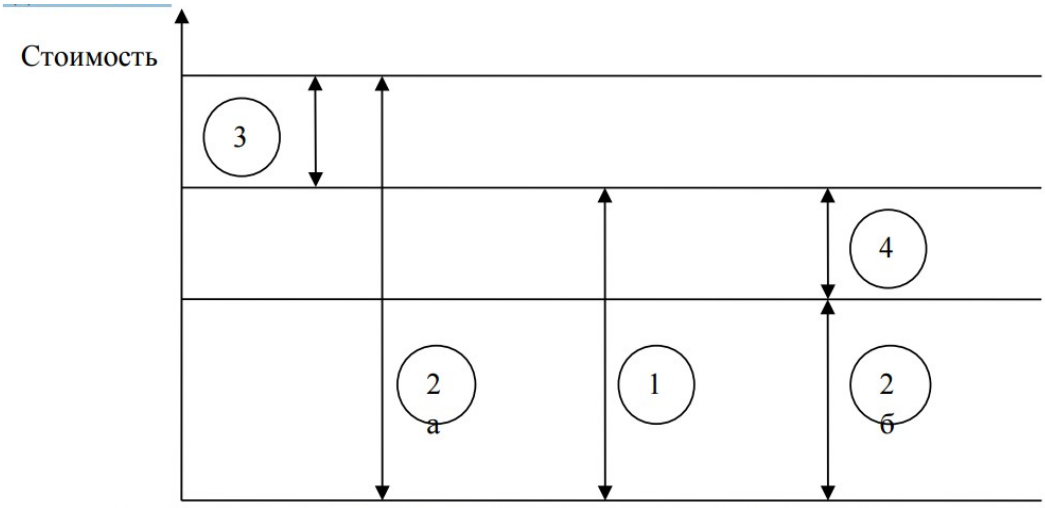
Для современной мировой экономики, в том числе и для российской, характерна высокая активность сделок слияний и поглощений, в процессе осуществления которых большое значение имеет деловая репутация: клиентская база, навыки и опыт персонала организации, бренд, торговая марка, наработанные связи. В результате предприятия с одними и теми же техническими и финансовыми характеристиками будут стоить по-разному за счет деловой репутации.

Бухгалтерский подход концепции гудвила раскрыт в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), согласно которым гудвил является последним этапом применения метода приобретения и рассчитывается как остаточная стоимость. В МСФЗ 3 «Объединение бизнеса» приводится следующее определение гудвила – это актив, который представляет собой будущие экономические выгоды, возникающих из других

активов, приобретенных во время объединения бизнеса и которые не идентифицируются отдельно. На рисунке 1 схематически изображено соотношение между величинами стоимостей вознаграждения, доли покупателя в справедливой стоимости идентифицированных приобретенных активов и принятых обязательств объекта приобретения, а также гудвила или дохода от выгодного приобретения при совершении сделок M&A.

На сегодня в учете и отчетности информация не отражается о внутренне созданном гудвиле, так как не соответствует принципам признания, определенным в МСФЗ 38 «Нематериальные активы».

Большинство отечественных ученых в своих исследованиях рассматривают возможность отображения внутренне созданного гудвила как важной информации, необходимой пользователям финансовой отчетности для принятия решений. И категорию «гудвил» связывают, прежде всего, с развитием интеллектуального капитала. Дыба В.М. среди существенных недостатков выделяет отсутствие раскрытия или некорректное отображение в бухгалтерском учете компонентов интеллектуального капитала.



Стоимость доли покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицированных приобретенных активов, принятых обязательств
(а, б) – Стоимость сделки M&A = стоимость вознаграждения
Гудвил (положительный гудвил)
Доход от выгодного приобретения (отрицательный гудвил)

Рисунок 1 – Схема стоимостного соотношения элементов расчета гудвилла

Городянская Л.В. определяет гудвил как совокупность идентифицированных и неидентифицированных невещественных объектов, созданных благодаря использованию интеллектуальных ресурсов предприятия.

Эффективное использование интеллектуального потенциала будет способствовать укреплению деловой репутации и росту стоимости внутренне созданного гудвила, который потом выражается в прибыли предприятия.

Исследуя сущность внутренне созданного гудвила предприятия как невещественного актива и объекта бухгалтерского учета, Травин В.В. обосновывает необходимость отображения в учете и в финансовой отчетности предприятия информации о данном виду актива, приводит классификацию внутренне созданного гудвила и предлагает применение отдельного счета.

Ученые предлагают различные методы оценки внутренне созданного гудвила: метод избыточной прибыли, альтернативный метод, метод стоимости торговой марки, метод оценки с помощью показателя деловой активности, остаточный метод, расчет коэффициента Д.Тобина.

Однако данные методы предоставляют возможность оценивания только стоимости отдельных его элементов [5].

В соответствии с мнением Травина В.В. для отображения в бухгалтерском учете внутренне созданного гудвила предприятия следует применять подход, который предусматривает капитализацию гудвила с последующей необходимостью начисления на него амортизации. Также автор считает необходимым внести изменения в раскрытие информации о расходах, которые в соответствии с действующей методикой учета отображаются в составе административных расходов и расходов на сбыт, капитализировать в составе внутреннего гудвила как актива.

Прежде всего, такое мнение основывается на том, что расходы, связанные с приобретением, повышением и улучшением экономических и других привилегий, деловой репутации, имиджа (созданного персоналом),

деловых связей, предусматривают долгосрочный эффект. Поэтому такие расходы не могут быть списаны как расходы периода, а должны отображаться в учете и в финансовой отчетности как актив.

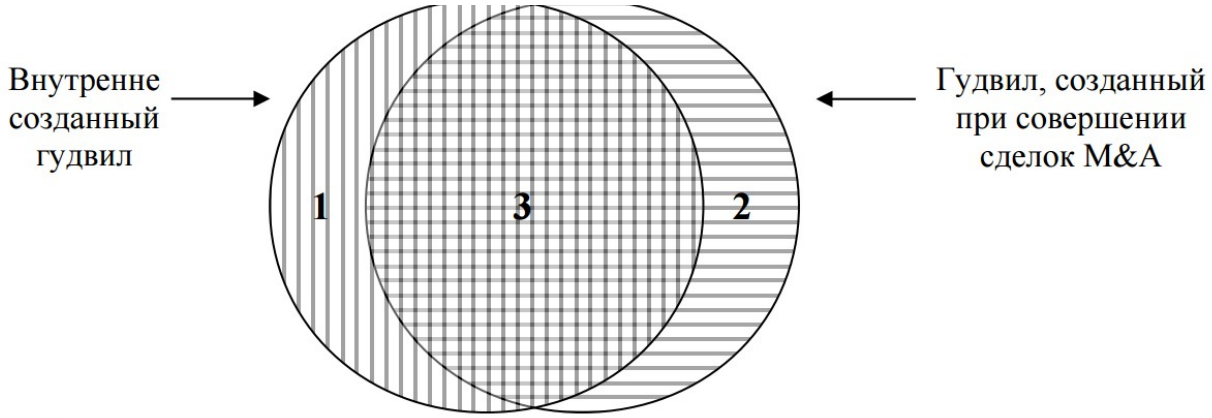
Однако следует отметить, что стоимость внутренне созданного гудвила трудно оценить по расходам на его создание. Осуществленные расходы на подготовку и переподготовку кадров, на исследование рынка и продвижение продукта на нем, на создание и развитие торговых марок, бренда, и тому подобное, прежде всего, создают определен ожидаемый эффект, который может быть больше или меньше общей суммы стоимости расходов.

Вместе с тем, в момент, когда возможно определить наличие внутренне созданного гудвила и его влияния на прибыль, уже трудно или невозможно оценить расходы, которые связаны с его созданием. Поэтому одним из путей решения вопроса касательно раскрытия внутренне созданного гудвила в отчетности может быть осуществлено посредством фиксации и накопления информации о таких расходах в примечаниях к финансовой отчетности. А эффект от этих расходов должен оцениваться на предмет влияния на прибыльность предприятия

Однако ожидания могут не оправдаться, эффект от вложений создать большие или меньшие выгоды для предприятия, а следовательно и стоимость оцененного внутренне созданного гудвила будет оцениваться на основе эффекта от осуществления расходов. Существует вероятность значительного влияния субъективного фактора во время подобного оценивания. Дело в том, что расходы не сразу воплощают в себе эффект от их осуществления. Вследствие этого не может идти речь о возникновении гудвила одновременно с расходами, и поэтому в учетной практике они подлежат списанию в соответствующем периоде.

Вместе с тем, в момент, когда возможно определить наличие внутренне созданного гудвила и его влияния на прибыль, уже трудно или невозможно оценить расходы, которые связаны с его созданием. Поэтому одним из путей решения вопроса касательно раскрытия внутренне созданного гудвила в

отчетности может быть осуществлено посредством фиксации и накопления информации о таких расходах в примечаниях к финансовой отчетности. А эффект от этих расходов должен оцениваться на предмет влияния на прибыльность предприятия. Во время оценивания внутренне созданного гудвила и гудвила, который возникает при приобретении и объединении предприятий, существенным является влияние субъективного фактора. На рисунке 4 схематически изображено соотношение этих типов гудвила



1,2 – части стоимости гудвила, которые возникают при оценивании из-за влияния субъективного фактора
3 – часть стоимости гудвила, которую возможно определить, используя подход оценивания внутренне созданного гудвила и приобретенного гудвила

Рисунок 2 – Соотношение стоимостей внутренне созданного гудвилла, определенного при приобретении и обьединении предприятий

Для России понятие «деловая репутация» относительно новое. Появление этого понятия напрямую связано с переходом от плановой экономики к рыночной. Впервые о деловой репутации заговорили около 20 лет назад, и в настоящее время в российском законодательстве отражено и само понятие, и способы учета деловой репутации. Следует отметить, что законодательно не утверждена методика оценки деловой репутации, а также методика определения ее справедливой стоимости. Вследствие этого открытых вопросов для изучения по-прежнему остается много.

Постановлением № 107 от 25 февраля 2011 г. на территории РФ приняты международные стандарты финансовой отчетности, что дает право вести бухгалтерский учет в соответствии с международными нормами.

Однако надо отметить, что в отношении категории «деловая репутация» международное законодательство продвинулось существенно дальше, чем российское. Понятие «деловая репутация» многогранное. Чтобы дать более полное определение данного понятия, в табл. 2 приведены трактовки из разных источников.

Таблица 2 – Определение деловой репутации (гудвила)

Определение	Источник
Международное законодательство	
Гудвил – актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности.	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса»
Гудвил – это превышение стоимости приобретенной компании над стоимостью ее идентифицируемых активов за вычетом обязательств. Гудвил отражает такие факторы как удовлетворение потребительского спроса, хорошее управление, эффективность производства, удачное месторасположение и др.	US GAAP FAS № 142 «Бухгалтерский учет гудвила и нематериальных активов»
Российское законодательство	
Деловая репутация – нематериальный актив (НМА), возникший в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса, стоимость которого 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).	Положение по бухгалтерско- му учету 14/2007 «Учет нематериальных активов»
Деловая репутация – вид неотчуждаемого и непередаваемого нематериального блага, при- надлежащего физическому или юридическому лицу с точки зрения его деловых качеств	Гражданский кодекс РФ ст. 150, 152
Словари	
Деловая репутация – это оценка фирмы, предприятия, бизнесмена со стороны смежников, контрагентов, потребителей, представления партнеров о фирме, благоприятствующие ее деятельности и учитываемые в условиях хозяйствования	Современный экономический словарь
Деловая репутация – отражение в общественном сознании деловых и профессиональ- ных свойств физического или юридического лица, занятого предпринимательской или иной экономической или социальной деятельностью, сложившееся в обществе мнение о его достоинствах и недостатках в сфере делового оборота, совокупность качеств и оценок, с которыми их носитель ассоциируется и персонифицируется в глазах партнеров клиентов и пр.	Большая Российская энциклопедия
Монографии	
Гудвил – экономический термин, используемый в бухгалтерском учете, торговых операциях для отражения рыночной стоимости предприятия без учета стоимости его материальных, финансовых и отдельно идентифицированных НМА и обязательств	Б. Б. Леонтьев «Оценка нематериальных активов высокотехнологичных пред- приятий»
Гудвил – разность между суммой, уплаченной за фирму цены, и стоимостью ее активов.	Я. В Соколов, М. Л Пятов «Бухгалтерский учет для руководителя»

К настоящему моменту в нормативно-правовой базе в России упоминается лишь один способ оценки стоимости гудвилла, используемый при осуществлении сделок по покупке активов. Однако этот способ применим далеко не для всех организаций. Например, если компания не является публичной, данный метод оценки не может быть использован корректно. Кроме того, зачастую оценка гудвилла необходима раньше, чем осуществляется сама сделка.

Важно понять, что в процессе проведения оценки экономист может использовать различные подходы, некоторые из которых достаточно подробно рассмотрены в иностранной и отечественной литературе.

Перед исследованием существующих методов оценки необходимо заметить, что понятие «деловая репутации» и «гудвилл» могут использоваться как синонимы, но лишь в том случае, если речь идет о стоимостной оценке деловой репутации.

Авторами проведено исследование нормативных правовых актов стран Европы, Азии и Америки, регулирующих вопросы бухгалтерского учета гудвилла, целью их анализа и выявления основных современных государственных подходов к отражению гудвилла в бухгалтерском учете компаний.

Для удобства восприятия информации национальные нормы бухгалтерского учета гудвилла и раскрытия информации о нем в финансовой отчетности сведены в таблицу 3.

Исходя из приведенных в таблице данных, авторами был сделан ряд выводов относительно общности подходов отдельных государств к регламентации бухгалтерского учета гудвилла.

Прежде всего необходимо отметить принципиально одинаковый подход к определению первоначальной оценки гудвилла, отражаемой в балансе покупателя при объединении компаний:

во всех рассмотренных странах — это разница между покупной стоимостью компании и стоимостью ее активов (с различными вариациями

оценки последних). С точки зрения подходов к дальнейшей оценке гудвилла все рассмотренные страны можно разделить на две группы.

В первую группу входят страны, в которых нормативный правовой акт, регулирующий бухгалтерский учет гудвилла, устанавливает амортизацию гудвилла в течение некоторого срока

Таблица 3 – Отражение гудвилла в национальных стандартах финансовой отчетности

Страна	Нормативный правовой акт	Порядок отражения гудвилла в финансовой отчетности компании-покупателя
Австралия	Компилированный стандарт бухгалтерского учета AASB 3 «Объединения бизнеса» (Compiled AASB Standard 3 «Business Combinations»). Компилированный стандарт бухгалтерского учета AASB 136 «Обесценение активов» (Compiled AASB Standard 136 «Impairment of Assets»). Компилированный стандарт бухгалтерского учета AASB 138 «Нематериальные активы» (Compiled AASB Standard 138 «Intangible Assets»)	Гудвилл признается при объединении бизнеса и является активом, представляющим будущие экономические выгоды, вытекающие из других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые индивидуально не идентифицируются и отдельно не признаются. Гудвилл не генерирует денежные потоки независимо от других активов или группы активов, а нередко способствует получению денежных средств из нескольких генерирующих единиц. Гудвилл оценивается как превышение совокупности переданного вознаграждения за приобретаемую компанию и неконтролирующей доли участия покупателя в ней над справедливой стоимостью идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств этой компании. В дальнейшем гудвилл ежегодно проверяется на обесценение
Беларусь	Стандарт бухгалтерской отчетности «Объединение организаций»	Понятие «гудвилл» не вводится, однако указывается, что разница между стоимостью приобретения и долей приобретателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств принимается на дату приобретения (при невозможности определения справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств принимается балансовая стоимость приобретенных активов и обязательств) и отражается в бухгалтерском учете

		приобретателя как расходы либо доходы будущих периодов. В дальнейшем эти суммы списываются на добавочный фонд приобретателя методом равномерного списания, если нет убедительных доказательств того, что в данных обстоятельствах более пригоден другой метод. Срок списания устанавливается учетной политикой и определяется с учетом ряда факторов (ситуация в отрасли, изменения спроса и т.д.). Как правило, этот срок не превышает 10 лет
Бельгия	Мнение комиссии по стандартам учета CBN 2012/13 «Учет нематериальных активов» (Commissie voor boekhoudkundige normen CBN-advies 2012/13 — De boekhoudkundige verwerking van immateriale vaste activa)	Гудвилл признается в качестве нематериального актива покупателя и оценивается как разница между стоимостью приобретения компании и балансовой стоимостью ее чистых активов. Гудвилл амортизируется в течение срока полезного использования, установленного покупателем. Если срок амортизации превышает 5 лет, то это должно обосновываться в примечаниях к отчетности. Гудвилл подлежит ускоренной амортизации, если это оправдано экономической или технологической ситуацией. Если эта ситуация изменилась в обратную сторону, то требуется восстановить излишне начисленную амортизацию. Гудвилл не подлежит переоценке
Бразилия	Техническое провозглашение. 04 «Нематериальные активы».(Pronunciamento Тйcnico CPC 04 «Ativo Intanghvel»). Техническое провозглашение 15 «Объединение бизнеса» (Pronunciamento Тйcnico CPC 15 «Combinazго de Negycios»)	Гудвилл является активом, представляющим собой будущие экономические выгоды от других активов, приобретенных в результате объединения бизнеса, которые не подлежат индивидуальной идентификации и отдельному признанию в балансе. Такие будущие экономические выгоды могут быть результатом взаимодействия между идентифицируемыми приобретенными активами или активами, которые по отдельности не могут признаваться в финансовой отчетности. Стоимость гудвилла определяется как разница между суммой, уплаченной за компанию, и стоимостью

		идентифицируемых приобретенных активов за вычетом обязательств приобретенной компании. В дальнейшем гудвилл не амортизируется, а ежегодно тестируется на обесценение
Велико-британия	Стандарт финансовой отчетности FRS 10 «Гудвилл и нематериальные активы» (Financial Reporting Standard FRS 10 «Goodwill and Intangible Assets»). Стандарт финансовой отчетности FRS 11 «Обесценение основных средств и гудвилла» (Financial Reporting Standard FRS 11 «Impairment of Fixed Assets and Goodwill»). Стандарт финансовой отчетности FRS 102 «Стандарт финансовой отчетности, применяемый на территории Великобритании и Республики Ирландия» (Financial Reporting Stan-dard FRS 102 «The Financial Reporting Standard applicable in the UK and Republic of Ireland»)	Гудвилл является активом, представляющим собой разницу между стоимостью приобретения и совокупной справедливой стоимостью идентифицируемых активов и обязательств пред-приятия. Стоимость положительного гудвилла отражается в балансе. Гудвилл подлежит равномерной амортизации. Если по-купатель бизнеса не в состоянии точно определить срок полез-ного использования гудвилла, то этот срок не должен превышать 5 лет. Если срок полезного использования гудвилла превышает 20 лет или гудвилл не амортизируется вообще, его следует ежегодно проверять на обесценение. При наличии убытков от обесценения корректируются оценка гудвилла и суммы аморти-зации, начисляемой в дальнейшем
Вьетнам	Стандарт бухгалтерского учета Вьетнама 11 «Объединение бизнеса» (Chuẩn mực số 11: Hợp nhất kinh doanh)	Гудвилл признается активом, представляющим собой будущие экономические выгоды, и является результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности. Малые значения гудвилла сразу списываются на себестоимость продукции. Большие значения гудвилла амортизируются в течение срока полезного использования, который не может превышать 10 лет. Метод амортизации и срок полезного использования гудвилла пересматриваются в конце каждого финансового года
Германия	Немецкий стандарт бухгалтерского учета DRS 4 «Учет сделок по приобретению в	Гудвилл определяется как разница между покупной стоимостью организации и балансовой стоимостью активов. Гудвилл, воз-

	консолидированной финансовой отчетности» (Deutsches rechnungslegungs standard DRS 4 «Unternehmenserwerbe im Konzernab-schluss»)	никающий при слиянии, должен признаваться нематериальным активом, а затем амортизироваться в течение срока полезного использования. Если срок полезного использования гудвилла превышает 5 лет, то это должно обосновываться в пояснениях к финансовой отчетности. Величина гудвилла и оставшийся срок полезного использования должны ежегодно пересматриваться. Гудвилл уменьшается, если его балансовая оценка становится меньше справедливой стоимости. Обратное восстановление убытков от обесценения гудвилла не допускается
Индия	Индийский стандарт бухгалтерской отчетности Ind AS 38 «Нематериальные активы» (Indian Accounting Standard Ind AS 38 «Intangible Assets»). Индийский стандарт бухгалтерской отчетности Ind AS 36 «Обесценение активов» (Indian Accounting Standard Ind AS 36 «Impairment of Assets»). Индийский стандарт бухгалтерской отчетности Ind AS 103 «Объединение бизнеса» (Indian Accounting Standard Ind AS 103 «Business Combinations»)	Гудвилл — это нематериальный актив, представляющий буду-щие экономические выгоды от других активов, приобретенных в результате объединения бизнеса, которые не подлежат индивидуальной идентификации и отдельному признанию. Будущие экономические выгоды могут быть результатом синергии между идентифицируемыми приобретенными активами или активами, которые по отдельности не удовлетворяют критериям признания в финансовой отчетности. Гудвилл не генерирует денежные потоки независимо от других активов или групп активов и во многих случаях способствует формированию денежных потоков нескольких генерирующих единиц. Гудвилл оценивается как превышение переданного вознаграждения и справедливой стоимости неконтролируемой доли участия в приобретаемой компании на дату приобретения над справедливой стоимостью ее идентифицируемых активов и обязательств. Покупатель признает увеличение (уменьшение) предварительной оценки идентифицируемого актива (обязательства) с помощью сниже-ния (увеличения) гудвилла. Гудвилл ежегодно тестируется на

		обесценение на любую (но одну и ту же каждый год) дату
Испания	Общий план бухгалтерского дела Испании (El Plan General de Contabilidad Espacol)	Гудвилл признается в качестве актива и определяется как пре- вышение стоимости объединения бизнеса на дату приобретения над стоимостью приобретенных идентифицируемых активов за вычетом принятых обязательств. Гудвилл не подлежит аморти- зации, при этом как минимум ежегодно тестируется на предмет обесценения. Обесценение гудвилла не подлежит восстановле- нию в последующих отчетных периодах
Италия	Национальный принцип бухгалтерского учета 24 «Нематериальные активы» (Principi Contabili Nazionali 24 «Immobilizzazioni immateriali»)	Гудвилл определяется как производная от каких-либо специ- фических факторов способность компании получать прибыль сверх обычной. Стоимость гудвилла определяется как разница между стоимостью покупки компании и оценкой ее отдельных активов. Гудвилл признается в качестве нематериального актива и амортизируется в течение 5 лет предпочтительно линейным методом (если это может быть определено в результате анализа, то срок полезного использования может быть продлен до 20 лет)
Канада	Канадские общепринятые правила бухгалтерского учета: Справочник Канадского института дипломированных бухгалтеров, разд. 3064 «Гудвилл и нематериальные активы» (Canadian Generally Accepted Accounting Principles: Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) Handbook, Section 3064 «Goodwill and Intangible Assets»)	Гудвилл признается в качестве актива и оценивается в сумме превышения покупной стоимости активов над стоимостью чистых активов. Внутренне созданный гудвилл по выбору собственников либо учитывается в качестве расходов, либо используется в дальнейшем для получения экономической выгоды. Приобретенный гудвилл не амортизируется, а ежегодно тестируется на обесценение
Мексика	Стандарт финансовой отчетности С-8 «Нематериальные активы» (Norma de Informaciyn Financiera C-8 «Activos Intangibles»). Стандарт финансовой	Гудвилл — это актив, будущие экономические выгоды которого вытекают из приобретенных активов, не отражающихся отдельно. Величина гудвилла определяется как превышение цены, уплаченной за предприятие, над

	отчетности B-7 «Приобретения бизнеса» (Norma de Informaciyn Financiera B-7 «Adquis ciones de negocios»)	справедливой стоимостью приобретенных чистых активов. Гудвилл не должен амортизироваться, его следует тестировать на обесценение. Восстановление убытков от обесценения гудвилла отражается, если обесценение было вызвано исключительным событием, влияние которого к отчетной дате закончилось
Норвегия	Норвежский стандарт финансовой отчетности NRS 17 «Консолидированная отчетность» (Norsk RegnskapsStandard NRS 17 Virksomhetskjop og konsernregnskap)	Гудвилл отражается в составе активов покупателя и определяется как разница между стоимостью приобретения и справедливой стоимостью идентифицируемых чистых активов приобретенного предприятия. В дальнейшем гудвилл амортизируется. Метод амортизации выбирается с учетом графика ожидаемых будущих доходов, однако отмечается, что на практике линейный метод обеспечивает удовлетворительное списание гудвилла. Существует ряд факторов, которые могут повлиять на срок полезного использования гудвилла: изменение спроса, действия конкурентов, юридические, нормативные и договорные условия и пр. Также на каждую отчетную дату уточняется оставшийся срок полезного использования гудвилла и производится тестирование на обесценение
США	Заявление о стандартах финансового учета США FAS № 141 «Объединения бизнеса» (Statement of Financial Accounting Standards FAS № 141 «Business Combinations»). Заявление о стандартах финансового учета США FAS № 142 «Деловая репутация и прочие нематериальные активы» (Statement of Financial Accounting Standards FAS № 142 «Goodwill and Other Intangible Assets»)	Гудвилл является активом, представляющим собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнеса, которые не идентифицируются и не признаются по отдельности. Гудвилл оценивается как превышение переданного вознаграждения и справедливой стоимости неконтролируемой доли участия в приобретаемой компании на дату приобретения над справедливой стоимостью ее идентифицируемых чистых активов. Гудвилл проверяется на обесценение не реже одного раза в год. Обесценение определяется как превышение балансовой стоимости гудвилла над его справедливой стоимостью

Такой подход применяется в Бельгии, Великобритании, Вьетнаме, Германии, Ирландии, Италии, Корее, Норвегии, России, Франции, Хорватии, Швейцарии, Швеции, Японии.

Во вторую группу входят страны, в которых в соответствии с национальным бухгалтерским стандартом, посвященном учету гудвилла, последний ежегодно тестируется на обесценение. Этот подход используют такие страны, как Австралия, Бразилия, Индия, Испания, Канада, Китай, Мексика, Молдова, Непал, Сингапур, США, Таиланд, Украина, Чили, Эстония.

Особняком в проведенном исследовании стоит Республика Беларусь, стандарт бухгалтерской отчетности которой не выделяет гудвилл в самостоятельную учетную категорию, а сумму, по смыслу являющуюся гудвиллом, предписывает учитывать как расходы будущих периодов, впоследствии списывая на добавочный капитал покупателя.

В национальных стандартах финансовой отчетности Германии, Кореи, Норвегии и Швейцарии осуществлен симбиоз обоих подходов к учету гудвилла: гудвилл в этих странах амортизируется, но при этом ежегодно проверяется на обесценение

Следует отметить, что большинство исследователей отмечают наличие положительной взаимосвязи между раскрытием гудвила и рыночной стоимостью предприятий, потому что отображение внутренне созданного гудвила в бухгалетрском учете и в финансовой отчетности предоставит важную информацию пользователям для принятия соответствующих решений. В научной литературе рассматриваются различные подходы относительно отображения внутренне созданного гудвила в бухгалтерском учете и в финансовой отчетности:

– на балансовых счетах: активов и расходов

– на внебалансовых счетах;

– в примечаниях к отчетности.

Совокупный гудвил, которым обладают объединенные предприятия после завершения процессов M&A, составляет сумму внутренне созданных

гудвилов, эффект от синергии и сумму переплаты. Тогда гудвил, который возникает в результате M&A, составляет лишь сумму переплаты и эффект от синергии.

Договор купли-продажи предприятия в том виде, в каком он предусмотрен гражданским законодательством, в коммерческой деятельности используется не часто. Обычно для перехода прав на предприятие покупают его акции (если это акционерное общество), либо доли в уставном капитале (если это общество с ограниченной ответственностью) или проводится реорганизация.

Причины непопулярности продажи предприятия в целом как имущественного комплекса просты – длительность подготовки документов и невозможность передать новому собственнику все права и обязанности. Нельзя, например, передать покупателю долги по налогам и некоторые виды лицензий. Цена продажи, как правило, отличается от балансовой стоимости активов, за исключением того, по сделке уплачивается НДС. Что касается долгов, отчуждаемых вместе с имущественным комплексом, то они должны быть оформлены правильно в соответствии с требованиями законодательства, договор требует государственной регистрации.

Рассмотрим особенности бухучета и налогообложения данной сделки.

Таблица 4 – Виды Гудвилла для целей РСБУ

Положительная	**Отрицательная**
Дт 04- Кт 08.5 Принята на учет положительная деловая репутация фирме в качестве самостоятельного инвентарного объекта.	Дт 91.1 – Кт76 Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты фирме в качестве прочих доходов п 45 ПБУ 14/2007 (Ранее в соответствии с п. 29 ПБУ 14/2000 доход признавался равномерно в течение 20 лет.)
Согласно п 27 ПБУ 14/2007 положительную репутацию фирме следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта, амортизируемого в течение 20 лет Дт20,23,25,26,44 – Кт 04 Отражена сумма ежемесячных амортизационных отчислений по положительной репутации.	Отрицательную деловую репутацию фирме следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества.

Бухгалтерский учет операций. Действующие нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат специальных правил отражения на счетах учета сделки по продаже предприятия. Поэтому и продавец, и покупатель в принципе должны руководствоваться общими требованиями, установленными Федеральным законом от 26.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон о бухгалтерском учете), имеющимися положениями по бухгалтерскому учету, Планом счетов и Инструкцией по его применению.

Позиция контролирующих органов сводится в последнее время к следующему: решающее значение при переходе права собственности играет регистрация права собственности, если в силу закона она необходима. В частности, такая позиция отражена в ряде Писем Минфина России в отношении принятия на учет покупателем и списания с баланса продавцом объектов недвижимости. По мнению финансовых контролеров, на момент регистрации права собственности продавец должен отразить списание объекта недвижимости с баланса и признание выручки от его реализации.

Позиция Минфина основана на требованиях пп. «г» п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы компании «, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н, где одним из критериев признания выручки продавцом назван переход права собственности (владения, пользования и распоряжения) на товар к покупателю. В момент признания выручки списывается стоимость проданных активов, поскольку соответствие доходов и расходов – основной критерий признания расходов (п. п. 5 и 19ПБУ 10/99 «Расходы компании «, утвержденного Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 33н). Покупатель же обязан отражать на забалансовых счетах имущество, не принадлежащее ему на праве собственности, а находящееся в пользовании. Ведь то, что принадлежит фирме, должно учитываться обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной фирме (п. 2 ст. 8 Закона о бухгалтерском учете).

Как уже было отмечено, предприятие как имущественный комплекс признается недвижимостью (п. п. 1 и 2 ст. 132 Гражданского кодекса РФ), и

государственной регистрации подлежит договор продажи предприятия и право собственности на него (п. 3 ст. 560, п. п. 1 и 2 ст. 564 ГК РФ). Согласно п. 2 ст. 223 ГК РФ моментом возникновения права собственности у приобретателя по договору, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации, является момент Данный регистрации, если иное не установлено законом. За исключением того, собственник несет бремя содержания принадлежащего ему имущества, если иное не предусмотрено законом или договором (ст. 210 ГК РФ), в связи с чем должен платить налоги за него в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

По мнению автора, указанную позицию Минфина России в отношении учета сторонами приобретения недвижимости можно применить по аналогии к операциям купли-продажи имущественного комплекса. Поэтому все операции по списанию имущества, признанию выручки продавцом, а также принятие покупателем активов и обязательств к бухгалтерскому учету на соответствующие балансовые счета следует отражать на день государственной регистрации перехода права собственности на предприятие.

Минфин России планирует внести изменения в ПБУ 9/99. В частности, в пп. «г» п. 12 фраза «переход права собственности» будет заменена на «момент передачи и перехода к покупателю рисков». После внесения этих изменений, согласуясь с положениями п. п. 1 и 2 ст. 563 ГК РФ, стороны обязаны будут ориентироваться на момент передачи имущества по акту приема-передачи. На эту дату продавец тогда сможет признавать выручку, а покупатель – оприходовать имущество к себе на баланс. Представляется, что после внесения соответствующих изменений Минфин России выскажет свое новое мнение по вопросу учета недвижимости и продажи предприятия.

У продавца. Для учета доходов и расходов фирме по сделке купли-продажи предприятия и выведения конечного финансового результата у продавца будет задействован счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Поступления от продажи активов в сумме договорной цены включаются в состав прочих доходов фирме на дату государственной

регистрации перехода права собственности на проданное предприятие к покупателю (п. п. 7 и 16 ПБУ 9/99).

В дебет счета 91 (субсчет 91-2 «Прочие расходы») списываются стоимость активов проданного предприятия в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов. В кредит счета 91 (субсчет 91-1 «Прочие доходы») списывается стоимость передаваемой кредиторской задолженности и иных статей, отражаемых в пассиве баланса,

сумма НДС, начисленная при реализации предприятия, в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплачиваемые в связи с реализацией предприятия как имущественного комплекса государственные пошлины являются для фирме прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99).

У покупателя. После государственной регистрации права собственности на предприятие в бухучете покупателя отражение операций по его приобретению предполагает:

- отражение перечисления продавцу денежных средств или передачи иного имущества в оплату приобретаемого предприятия;

- оприходование приобретаемого в собственность имущества предприятия и прав требования (обязательств), к нему относящихся, согласно передаточному акту;

- отражение налогов по сделке;

- включение в состав НМ активов надбавки к цене, уплаченной продавцу, либо отражение в составе доходов скидки сцены (учет деловой репутации).

В Плане счетов не предусмотрен отдельный счет для отражения операций купли-продажи имущественных комплексов. Специалисты спорят о том, через какой балансовый счет следует отражать присоединение баланса купленного предприятия к балансу покупателя. По мнению некоторых экспертов, это следует делать на счете 08, хотя, на наш взгляд, возможно и использование счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При купле-продаже имущественного комплекса полученные активы отражаются в учете покупателя по той стоимости, по которой они числились на балансе продавца и указаны в передаточном акте. Иными словами, цена имущественного комплекса, указанная в договоре, не имеет значения для оприходования каждого вида (и единицы) активов.

Отдельные виды имущества, включенные в имущественный комплекс, принимаются к бухгалтерскому учету на соответствующие балансовые счета согласно действующим правилам бухучета. В дебет счетов учета имущества покупателя (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) приходуется стоимость имущества, перешедшего в собственность предприятия (основные средства, материалы, товары и др.).

В дебет и кредит счетов учета расчетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.) относятся суммы долгов предприятия, переведенных на покупателя (задолженность покупателей, кредиторская задолженность перед поставщиками и др.).

Пример. Российская фирма приобретает у другого российского юридического лица предприятие как имущественный комплекс. Оплата пошлин и другие расходы, связанные с государственной регистрацией сделки, несет продавец.

Балансовая стоимость активов приобретаемого предприятия (основных средств, материально-производственных запасов, незавершенного производства, прав требования, финансовых вложений) равна 10 000 000 руб. Кредиторская задолженность, включенная в пассив баланса имущественного комплекса, равна 5 000 000 руб., т.е. чистые фонды приобретаемого предприятия равны 5 000 000 руб. (10 000 000 – 5 000 000).

Для простоты вопрос с НДС рассматривать не будем. Допустим, цена продажи соответствовала размеру чистых активов.

До даты государственной регистрации договоры у покупателя числится аванс, выданный продавцу. Если по акту активы были переданы покупателю досрочно, они должны найти отражение в забалансовом учете, поскольку на балансе (по российскому законодательству) отражается только собственное имущество фирмы.

На дату государственной регистрации права собственности на приобретенное предприятие приобретенные имущество и обязательства отражаются в балансе покупателя:

Д-т 76 (08) К-т 60 – 5 000 000 руб. – отражена договорная цена приобретения предприятия как имущественного комплекса;

Д-т 01, 10, 20, 43, 58, 62 К-т 76 (08) – 10 000 000 руб. – отражено оприходование активов приобретенного предприятия;

Д-т 76 (08) К-т 60, 76 – 5 000 000 руб. – отражены обязательства приобретенного предприятия.

Сальдо счетов 76 (08) будет в результате данной сделки нулевое.

Государственная регистрация прав на имущественный комплекс сопровождается уплатой госпошлины. Если ее уплачивает по соглашению сторон покупатель, встает вопрос о ее учете.

В соответствии с нормами п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, и п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного Приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н, основные средства и запасы должны отражаться у покупателя по фактической цене приобретения. В ПБУ 6/01 прямо указано: первоначальная стоимость основных средств формируется с учетом уплачиваемых пошлин.

Однако в данном случае нормы этих положений не применяются. Ведь пошлина уплачивается не за конкретный актив, а за предприятие в целом. И порядок ее учета в ПБУ не определен. Поэтому в данном случае можно учесть эти затраты единовременно в составе прочих расходов фирме по аналогии с налоговым учетом (пп. 1 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ).

Надбавка или скидка с цены (деловая репутация). Договорная цена покупки предприятия может отличаться от совокупной балансовой стоимости реализуемого имущества (активов). Разница (положительная или отрицательная) называется деловой репутацией (п. 42 ПБУ 14/2007 «Учет НМ активов «, утвержденного Приказом Минфина России от 27.12.2007 N 153н). Ее учитывает покупатель.

Отрицательная деловая репутация приобретенного предприятия образуется, когда продавец «дешево купил». Это скидка с цены активов, предоставленная продавцом покупателю в процессе торга. Причиной продажи активов по цене ниже их балансовой стоимости могут быть убыточная деятельность продавца, отсутствие у него постоянных покупателей, низкое качество выпускаемой продукции, отсутствие у персонала деловых связей, опыта управления, специальных навыков маркетинга и сбыта, низкий уровень квалификации персонала и т.п. (п. 43 ПБУ 14/2007).

Поскольку балансовая цена приобретенных активов выше цены покупки предприятия, покупатель должен признать в момент покупки доход. Отрицательная деловая репутация включается в состав прочих доходов покупателя единовременно в полной сумме (п. 45 ПБУ 14/2007.

Положительная деловая репутация приобретенного предприятия означает, что покупатель «переплатил», т.е. по сравнению с балансовой стоимостью оприходованного имущества заплатил продавцу надбавку. Причиной может быть ожидание будущих экономических выгод, которые идентифицировать как актив сложно (п. п. 42 и 43 ПБУ 14/2007). Например, покупателю нужны клиенты продавца, созданная им сеть продаж, филиалов и т.п.

Надбавка учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта в составе НМ активов. Она амортизируется в течение 20 лет линейным способом, т.е. равномерно (п. 44 ПБУ 14/2007). Начисление амортизации по положительной деловой репутации начинается с 1-го числа месяца,

следующего за месяцем принятия объекта к учету. Ежемесячно амортизация включается в состав расходов фирме по обычным видам деятельности (п. п. 31 и 33 ПБУ 14/2007, п. п. 5 и 16 ПБУ 10/99).

Переоценивается ли положительная деловая репутация в дальнейшем? Напомним: ПБУ 14/2007 предусматривает переоценку, либо проверку на обесценение.

Порядок отражения переоценки подробно изложен в п. п. 16 – 18, 21 ПБУ 14/2007. Она может проводиться коммерческими организациями регулярно, но не чаще одного раза в год по группе однородных НМ активов. Однако переоценка возможна только по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка этих НМ активов. Поскольку рынок таких активов, как положительная деловая репутация, отсутствует, определить их текущую рыночную стоимость невозможно. Таким образом , последующая переоценка положительной деловой репутации не осуществляется.

В то же время фирмам разрешено проверять нм активы на обесценение в порядке, определенном Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) (п. 22 ПБУ 14/2007). В Письме Минфина России от 29.01.2009 N 07-02-18/01 «Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности фирм за 2008 год» отмечено: порядок проверки НМ активов на обесценение определен МСФО 36 «Обесценение активов» и МСФО 38 «Нематериальные активы». Порядок признания и отражения соответствующего убытка описан в МСФО 36. Механизм обесценения МСФО 36 не прост и требует от бухгалтера немалых знаний.

Налогообложение.

НДС у продавца. Реализация предприятия как имущественного комплекса облагается НДС (п. 1 ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Особенности обложения НДС по операциям купли-продажи предприятия как имущественного комплекса определены в ст. 158 НК РФ.

Первая особенность связана с тем, что в состав имущественного комплекса при его реализации могут входить различные активы. Соответственно, налоговую базу определяют отдельно по каждому из видов активов: основным средствам, НМА, ценным бумагам, дебиторской задолженности (п. 1 ст. 158).

Вторая особенность обусловлена договорной ценой продажи предприятия, которая может быть выше или ниже балансовой стоимости его имущества (совокупной стоимости активов). Поэтому законодатель определил, что при возникающих отклонениях к балансовой оценке актива в целях исчисления НДС должен применяться специальный поправочный коэффициент. Порядок его расчета для каждой из ситуаций установлен в п. 2 ст. 158 НК РФ.

Если продажная стоимость предприятия совпадает с его балансовой стоимостью, поправочный коэффициент рассчитывать не нужно. В этом случае цена каждого вида имущества в целях налогообложения будет равна его балансовой стоимости.

Если цена продажи ниже балансовой стоимости реализуемого имущества, поправочный коэффициент считают как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости всего имущества.

Если цена продажи выше балансовой стоимости реализуемого имущества, поправочный коэффициент считается как отношение цены реализации (за минусом балансовой стоимости дебиторской задолженности (ДЗ) и непереоцененных ценных бумаг (ЦБ)) к балансовой стоимости реализованного имущества. Последняя также уменьшается на балансовую стоимость дебиторской задолженности и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке. Формулы выгляит так:

Поправочный коэффициент = (Цена реализации – ДЗ – ЦБ) : (Балансовая стоимость активов – ДЗ – ЦБ).

Для целей исчисления НДС цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости и поправочного

коэффициента (п. 3 ст. 158 НК РФ). Однако поправочный коэффициент не применяется при расчете налоговой базы к исключенным при расчете активам – дебиторской задолженности и стоимости ценных бумаг.

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура, в котором в графе «Всего с НДС» указывается цена продажи предприятия. В самостоятельные позиции выделяются основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, объем дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса. Иными словами, дается конкретный перечень проданного имущества. А для подтверждения номенклатуры к сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации продаваемого имущества.

По каждому виду имущества предприятия, если его реализация облагается налогом, применяется расчетная ставка в размере 15,25% (п. 4 ст. 158 НК РФ). Это означает, что налог входит в продажную цену (по аналогии с полученными авансами), а не насчитывается «сверху».

К имуществу, реализация которого не облагается НДС (например, к ценным бумагам), указанная ставка не применяется (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ) и НДС отдельно не исчисляется. Например, в случае реализации земельных участков НДС также не начисляется, поскольку данные операции этим налогом не облагаются (пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ).

Отсутствие в ст. 158НК РФ конкретного перечня не облагаемых в данной ситуации налогом операций ведет к спорам налогоплательщиков с налоговыми органами. Стоит обратить внимание на Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.02.2007 N А05-13851/2005-33. В нем арбитражные судьи указали, что передача денежных средств не может рассматриваться как реализация товаров (работ, услуг) в смысле гл. 21 НК РФ. За исключением того, по мнению судей, расходы будущих периодов не могут быть отнесены к имуществу, имущественному праву либо к иным объектам гражданских прав по правилам норм указанной главы НК РФ.

Поэтому передача этого актива в составе имущественного комплекса также не может быть признана реализацией и, соответственно, не облагается НДС.

К спорам налогоплательщиков с налоговыми органами ведет и отсутствие в п. 2 ст. 158 НК РФ (для ситуации реализации активов по цене, ниже балансовой) в качестве исключений активов, не облагаемых НДС. В частности, не упомянута дебиторская задолженность. Как считают эксперты, нет оснований уплачивать НДС со стоимости передаваемой дебиторской задолженности покупателей за реализованную готовую продукцию. Этот актив представляет собой имущественное право, а не имущество, упомянутое в п. 2 ст. 158, как облагаемое НДС. При уступке денежного требования к покупателю по цене ниже долга первоначальный кредитор не обязан начислять НДС, т.к. налог со стоимости реализованных покупателю товаров, работ, услуг уже был начислен в период отгрузки (п. 1 ст. 155, п. 1 ст. 167 НК РФ). Правомерность этой позиции подтверждена арбитражными судами разных инстанций (см., например, Определение ВАС РФ от 14.03.2008 N 10887/07, Постановления ФАС Центрального округа от 08.11.2007 N А48-5635/06-8 и от 18.10.2006 N А14-29046/20051245/24).

Когда возникает обязанность у продавца начислить НДС с операций по реализации предприятия как имущественного комплекса? При продаже предприятия датой отгрузки признается дата государственной регистрации перехода права собственности к покупателю (п. 3 ст. 167 НК РФ, п. 1 ст. 564 ГК РФ). Если покупатель получил предоплату (аванс), он обязан уплатить НДС с аванса с применением ставки 18/118 в общем порядке (п. 4 ст. 164, пп. 2 п. 1 ст. 167 НК РФ). А на дату перехода права собственности на предприятие НДС по авансу принимается к вычету (п. 8 ст. 171, п. 6 ст. 172, п. 3 ст. 167 НК РФ).

Рассмотрим на конкретном примере, как исчислить налог и заполнить счет-фактуру для ситуаций продажи предприятия по цене ниже и выше балансовой стоимости его активов.

Пример. Данные баланса (передаточного акта) продаваемого имущественного комплекса следующие (тыс. руб.):

Таблица 5 – Данные Баланса

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства (ОС)	900	Уставной капитал	500
Ценные бумаги	300	Нераспределенная прибыль	2700
Товары, облагаемые НДС	4000		
Дебиторская задолженность	800	Кредиторская задолженность	2800
Баланс	6000	Баланс	6000

Предположим, фактическая передача предприятия произведена одновременно с государственной регистрацией права собственности на него на имя покупателя.

Вариант 1. Продажная цена ниже балансовой стоимости реализованного имущества и составляет 4 500 000 руб.

Поправочный коэффициент, определяемый как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости его имущества, равен 0,75 (4 500 000 / 6 000 000). Он применяется ко всем активам, в т.ч. к дебиторской задолженности и ценным бумагам. Ведь в качестве исключения данные активы при расчете коэффициента в п. 2 ст. 158 НК РФ прямо не названы.

Определим цену реализации каждого вида имущества:

- ОС: 900 000 руб. х 0,75 = 675 000 руб.;

- товаров: 4 000 000 руб. х 0,75 = 3 000 000 руб.;

- ценных бумаг: 300 000 руб. х 0,75 = 225 000 руб.;

- дебиторской задолженности: 800 000 руб. х 0,75 = 600 000 руб.;

итого 4 500 000 руб.

Рассчитаем НДС по облагаемому налогом имуществу:

- ОС: 675 000 руб. х 15,25% = 102 937,5 руб.;

- товарам: 3 000 000 руб. х 15,25% = 457 500 руб.

По дебиторской задолженности и ценным бумагам НДС не начисляется. Общий размер налога составляет 560 437,5 руб., он уплачивается покупателем в составе цены 4 500 000 руб. Сводный счет-фактура в общем виде представлен в таблице 6.

Таблица 6 – Сводный счет-фактура

Наименование товара, имущественного права	Цена, руб.	Налоговая ставка, %	Сумма налога, руб.	Стоимость товаров, имущественных прав, всего с учетом налога, руб
Основные средства	900 000 x 0,75	15,25	102 937,5	675 000
Товары	4 000 000 x 0,75	15,25	457 500	3 000 000
Ценные бумаги	300 000 x 0,75	-	Без НДС	225 000
Дебиторская задолженность	800 000 x 0,75	-	Без НДС	600 000
Всего к оплате			560 437,5	4 500 000

Конечно, по каждой позиции в сводном счете-фактуре указываются конкретные наименования активов, например, все наименования реализуемых основных средств, товаров и т.д.

Вариант 2. Продажная цена выше балансовой стоимости реализованного имущества и составляет 7 000 000 руб.

Поправочный коэффициент равен:

(7 000 000 – 800 000 – 300 000) : (6 000 000 – 800 000 – 300 000) = 1,204081633.

Определим цену реализации каждого вида имущества:

- ОС: 900 000 руб. x 1,204081633 = 1 083 673,47 руб.;

- товаров: 4 000 000 руб. x 1,204081633 = 4 816 326,53 руб.

Поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (800 000 руб.) и стоимости ценных бумаг (300 000 руб.) не применяется, т.к. при расчете коэффициента эти показатели в расчет не принимаются (абз. 2 п. 2 ст. 158 НК РФ).

Рассчитаем НДС по облагаемому налогом имуществу:

- ОС: 1 083 673,47 руб. x 15,25% = 165 260,2 руб.;

- товарам: 4 816 326,53 руб. x 15,25% = 734 489,8 руб.

Общий размер налога составляет 899 750 руб. (165 260,2 + 734 489,8), он уплачивается покупателем в составе цены 7 000 000 руб.

Сводный счет-фактура в общем виде может выглядеть так (руб.) (см. табл. 2 на с. 48).

Сумму НДС, указанную в сводном счете-фактуре продавца предприятия, организация-покупатель вправе принять к вычету в общеустановленном порядке после принятия к учету всех видов имущества, входящих в имущественный комплекс (п. 4 ст. 158, пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Таблица 7 – Сводный счет-фактура

Наименование товара, имущественного права	Цена, руб.	Налоговая ставка, %	Сумма налога, руб.	Стоимость товаров, имущественных прав, всего с учетом налога, руб.
Основные средства	900 000 х 1,204081633	15,25	165 260,2	1 083 673,47
Товары	4 000 000 х 1,204081633	15,25	734 489,8	4 816 326,53
Ценные бумаги	300 000	-	Без НДС	300 000
Дебиторская задолженность	800 000	-	Без НДС	800 000
Всего к оплате			899 750	7 000 000

НДС у покупателя. Разумеется, предприятие должно быть приобретено покупателем для осуществления операций, подлежащих обложению НДС.

Поскольку продавец выписывает счет-фактуру на дату государственной регистрации перехода права собственности предприятия к покупателю (п. 3 ст. 167 НК РФ, п. 1 ст. 564 ГК РФ), на эту дату и покупатель приходует активы и может принять к вычету НДС.

Что касается вычета НДС при авансовой форме оплаты сделки, то с 2009 г. у покупателя есть право предъявлять к вычету налог с сумм предоплат, перечисленных продавцу (п. 12 ст. 171 НК РФ). В дополнение к счету-фактуре продавца необходимо иметь платежные документы, подтверждающие перечисление предоплаты (частичной оплаты), а также договор, в которых такая форма расчетов предусмотрена (п. 9 ст. 172 НК РФ). После того как покупатель примет к учету соответствующие активы,

ему нужно восстановить ранее принятый к вычету НДС с аванса (п. 3 ст. 170 НК РФ).

Налог на прибыль. Особенности признания доходов и расходов сторонами сделки при приобретении предприятия как имущественного комплекса отражены в ст. 268.1 НК РФ, которая действует с 1 января 2008 г.

Рассмотрим отдельно порядок налогового учета для продавца и покупателя.

У покупателя. У покупателя разница между ценой приобретения предприятия и стоимостью его чистых активов, определяемой по передаточному акту, признается расходом либо доходом (п. п. 2 и 5 ст. 268.1 НК РФ). Получит покупатель доход или расход – зависит от указанного соотношения, знака разницы. Понятия «балансовая стоимость» и «поправочный коэффициент», упомянутые в гл. 21 НК РФ, в данном случае при расчете налога на прибыль не используются (Письмо Минфина России от 05.06.2008 N 03-03-06/1/352).

Если предприятие приобретается в порядке приватизации или по конкурсу, вместо величины чистых активов используется его оценочная (начальная) стоимость.

Но при этом следует помнить: цена, уплачиваемая продавцу предприятия, не будет признаваться в момент приобретения расходом для целей налогообложения прибыли. Ведь, например, в момент их приобретения не признаются расходами стоимость материально-производственных запасов, покупных товаров (пп. 3 п. 1 ст. 268, п. 1 ст. 318 НК РФ). Стоимость активов (запасов, основных средств, НМ активов) и имущественных прав, указанная в договоре и в передаточном акте, формирует их налоговую стоимость для целей исчисления налога на прибыль (пп. 1 п. 1, п. 2 ст. 254, ст. 320, п. п. 1 и 3 ст. 257 НК РФ). В дальнейшем, например, при продаже, использовании либо потреблении этих ценностей расход будет учитываться по правилам гл. 25 НК РФ. Так, стоимость основных средств, используемых для производства, через амортизационные отчисления включается в прямые

расходы и уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль. Точно так же включается в расходы стоимость сырья и материалов, направленных в производство. Причем в этой части налоговый учет совпадает с бухгалтерским. Иными словами, купленное предприятие принимается к налоговому и бухгалтерскому учету не единым объектом, а по частям: отдельно – материально-производственные запасы, отдельно – основные средства, отдельно – нм активы и т.д. Но налоговая стоимость этих частей формируется на основании данных передаточного акта.

При расчете налоговой стоимости активов берутся в расчет не налоговые регистры продавца, а стоимость, указанная в передаточном акте, т.е. балансовая оценка, потому что продавец платит цену, опираясь на балансовую оценку (размер чистых активов). А отклонения от нее (надбавка либо скидка) учитываются у покупателя в особом порядке по правилам, установленным в ст. 268.1 НК РФ. Положительная разница между ценой и чистыми активами в этой статье рассматривается как надбавка к их цене, отрицательная – как скидка с цены.

Надбавка признается расходом равномерно в течение пяти лет начиная с месяца, следующего за месяцем государственной регистрации права собственности покупателя на предприятие как имущественный комплекс (пп. 1 п. 3 ст. 268.1 НК РФ). Скидка признается доходом в том месяце, в каком осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на предприятие как имущественный комплекс.

Из приведенных формулировок ст. 268.1 НК РФ следует: надбавка и скидка с цены рассчитываются совсем иначе, чем установлено при исчислении деловой репутации для целей бухучета в ПБУ 14/2007. НК РФ оперирует понятием «чистые активы, определяемые по передаточному акту», а в бухгалтерских правилах говорится о разнице между суммой активов и обязательств по балансу. Давайте разбираться в различиях формулировок.

Величина чистых активов является расчетной величиной. Порядок расчета стоимости чистых активов установлен отдельными документами:

- для акционерных обществ (за исключением осуществляющих страховую и банковскую деятельность) – Приказом Минфина России N 10н, ФКЦБ России N 03-6/пз от 29.01.2003;

- для акционерных обществ, осуществляющих страховую деятельность, – Приказом Минфина России N 7н, ФСФР России N 07-10/пз-н от 01.02.2007.

За исключением того, установлены отраслевые особенности расчета чистых активов для кредитных фирм , созданных в форме акционерных обществ, акционерных и паевых инвестиционных фондов и др.

Согласно ст. 20 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» стоимость чистых активов общества рассчитывает ся в порядке, установленном федеральным законом и издаваемыми в соответствии с ним нормативными актами. Минфин России неоднократно разъяснял: несмотря на то, что правила расчета чистых активов установлены только для акционерных обществ, этими правилами могут пользоваться и общества с ограниченной ответственностью (см. Письма Минфина России РФ 29.10.2007 N 03-03-06/1/737, от 26.01.2007 N 03-03-06/1/39). Поддерживают данную позицию и арбитражные судьи (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 12.07.2005 по делу N А05-14582/04-17, Уральского округа от 18.04.2006 по делу N Ф09-2886/06-С5, Московского округа от 01.12.2005 по делу N КГ-А40/10510-05).

Упрощенная формула расчета чистых активов для большинства акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью по правилам, установленным в совместном Приказе Минфина России N 10н и ФКЦБ России N 03-6/пз от 29.01.2003, выглядит так:

Чистые активы = Итог разд. 3 «Капиталы и резервы» бухгалтерского баланса (стр. 490 типовой формы) + Стр. 640 бухгалтерского баланса «Доходы будущих периодов» – Задолженность учредителей по взносам в уставный капитал, отраженная в составе статьи «Дебиторская задолженность» (расшифровка к стр. 230 или 240 бухгалтерского баланса).

Включение доходов будущих периодов оспаривается некоторыми экспертами, но прямо вытекает из правил, установленных в указанном документе.

Конечно, в приведенном порядке расчета речь идет о данных бухгалтерского баланса, а при продаже предприятия как имущественного комплекса вместо баланса следует брать данные, указанные в передаточном акте. Но порядок расчета чистых активов один и тот же, поскольку передаточный акт представляет собой баланс проданного предприятия со всеми его активами и обязательствами.

Из сказанного делаем вывод: надбавка и скидка с цены, определяемые при исчислении налога на прибыль, совпадут с суммой положительной и отрицательной деловой репутации в бухгалтерском учете, если у приобретаемого предприятия будут отсутствовать показатели «доходы будущих периодов» и «задолженность учредителей по взносам в уставной капитал». Поскольку наличие этих показателей в балансе встречается достаточно редко, мы в дальнейшем не будем рассматривать их в примерах.

Разберем, как учитывать разницу в цене по отношению к чистым активам (балансовой оценки активов за минусом обязательств) в бухгалтерском и налоговом учете, а также как применять в этой ситуации ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль фирм «, утвержденное Приказом Минфина России от 19.11.2002 N 114н.

Пример. Фирма приобрела предприятие как имущественный комплекс за 2 000 000 руб. (без НДС). Стоимость активов за минусом обязательств приобретенного предприятия равна стоимости его чистых активов и составляет 2 500 000 руб.

Государственная регистрация перехода права собственности на предприятие как имущественный комплекс осуществлена 20 сентября 2014 г.

Разница между покупной ценой предприятия и стоимостью его активов за минусом обязательств составляет 500 000 руб. (2 000 000 – 2 500 000): это отрицательная деловая репутация.

В бухучете компании -покупателя делается следующая запись: Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Приобретение предприятия») К-т 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 1 «Прочие доходы») – 500 000 руб. – отрицательная деловая репутация фирме учтена в составе прочих доходов.

Налог на прибыль организация-покупатель исчисляет ежеквартально. Потери от отрицательной деловой репутации (или скидки к цене по формулировкам налогового учета) должна быть полностью включена в доход покупателя в месяце, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на предприятие (п. 3 ст. 268.1 НК РФ).

Поскольку момент признания дохода для целей двух учетов совпадает, применять положения ПБУ 18/02 нет необходимости.

Перейдем к учету положительной деловой репутации или надбавки к цене. Здесь возникает необходимость применения положений ПБУ 18/02, поскольку сроки признания расходов в виде положительной деловой репутации (надбавки к цене) в бухгалтерском и налоговом учете различны. По этой причине в течение первых пяти лет ежемесячно покупатель признает в бухучете налогооблагаемые временные разницы и соответствующие им отложенные налоговые обязательства. Погашаются указанные разницы и обязательства в течение последующих 15 лет начисления амортизации по положительной деловой репутации в бухучете (п. п. 12, 15 и 18 ПБУ 18/02).

Пример. Изменим условия предыдущего примера. Допустим, стоимость приобретения составила 2 980 000 руб. (без НДС) при стоимости активов за минусом обязательств 2 500 000 руб. Поскольку цена покупки выше стоимости активов, образуется положительная деловая репутация 480 000 руб. (2 980 000- 2 500 000).

В бухучете покупателя делаются следующие записи:

Д-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Приобретение предприятия») К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

(субсчет «Приобретение предприятия») – 480 000 руб. – учтена надбавка к цене предприятия, уплаченная продавцу (положительная деловая репутация);

Д-т 04 «Нематериальные активы» К-т 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет «Приобретение предприятия») – 480 000 руб. – положительная деловая репутация приобретенного предприятия учтена в составе НМ активов.

Амортизация этих дополнительных расходов покупателя начисляется покупателем со следующего месяца. Ежемесячно в течение первых пяти лет начисления амортизации в бухучете делается следующая запись: Д-т 20 «Основное производство» К-т 05 «Амортизация НМ активов « – 2000 руб. (480 000 руб. : 20 лет : 12 мес.) – начислена амортизация по положительной деловой репутации.

Для целей исчисления налога на прибыль в течение пяти лет расходом признается соответствующая надбавка к цене – ежемесячно в сумме 8000 руб. (480 000 руб. : 5 лет : 12 мес.). Поэтому следует признать отложенные налоговые обязательства: Д-т 68 «Расчеты по налогам и сборам» (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») К-т 77 «Отложенные налоговые обязательства» – 1200 руб. [(8000 – 2000) х 20%] – отражено отложенное налоговое обязательство.

Итого за пять лет будет накоплено таких обязательств 72 000 руб. (1200 руб. х 12 мес. х 5 лет).

В течение последующих 15 лет ежемесячно начисляется амортизация и одновременно списывается соответствующая сумма отложенного налогового обязательства:

Д-т 20 К-т 05 – 2000 руб. (480 000 руб. : 20 лет : 12 мес.) – начислена амортизация по положительной деловой репутации;

Д-т 77 К-т 68 (субсчет «Расчеты по налогу на прибыль») – 400 руб. (2000 руб. х 20%) – отражено уменьшение отложенного налогового обязательства.

Все отложенные налоговые обязательства к концу периода должны быть списаны: 400 руб. = 72 000 руб.: 15 лет: 12 мес.

У продавца. В отсутствие в гл. 25 НК РФ специальных правил определения налоговой базы при продаже предприятия как имущественного комплекса продавец должен руководствоваться общими принципами признания доходов и расходов. В состав доходов компании-продавца включается выручка от продажи предприятия (ст. 249 НК РФ), а в состав расходов – затраты, связанные с его продажей (ст. 268 НК РФ). К последним могут относиться остаточная стоимость основных средств, стоимость материалов, товаров и прочего реализуемого имущества. Конечно, данные берутся из налогового учета продавца.

Однако эти положения для продавца не регулируются Порядком заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль. В п. 6.1 Порядка заполнения указано, что продавец отражает выручку от реализации предприятия по строке 023 Приложения 1 к листу 02. Обратите внимание: в качестве расходов по строке 061 этого Приложения продавцу предписано указывать стоимость чистых активов реализованного предприятия (п. 7.1 Порядка заполнения). Облагаемая база по налогу на прибыль будет рассчитана как разница между ценой реализации и чистыми активами.

Если чистые активы проданного предприятия отрицательны, продавец получит чистый доход в сумме установленной цены.

Конечно, это явная недоработка Минфина. Ведь таких правил исчисления финансового результата продавцом имущественного комплекса ни в ст. 268.1, ни в целом в гл. 25 НК РФ не установлено.

Дополнительные расходы, непосредственно связанные с продажей предприятия как имущественного комплекса, осуществляются за счет продавца, если иное не предусмотрено договором (ст. 563 ГК РФ). Таким образом , если договором не предусмотрено, что издержки по передаче предприятия несет покупатель, они будут экономически оправданными для продавца и приниматься для целей исчисления налога на прибыль по данной

сделке. Например, государственная пошлина за регистрацию права собственности учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (Письма Минфина России от 20.02.2007 N 03-03-06/2/32, от 22.05.2008 N 03-03-06/1/328 и др.).

В п. 4 ст. 268.1 НК РФ указано, как поступить продавцу, реализовавшему с убытком предприятие как имущественный комплекс. Этот убыток признается расходом в порядке, установленном ст. 283 НК РФ, т.е. налоговая база последующих налоговых периодов уменьшается на всю сумму полученного убытка или на часть этой суммы в течение десяти лет (п. 1 ст. 283 НК РФ).

Налог на имущество. Объектом налогообложения для российских фирм признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухучета (п. 1 ст. 374 НК РФ).

Для покупателя основной вопрос при обложении налогом на имущество заключается в том, с какого момента основные средства и объекты недвижимости нужно включать в состав основных средств. А для продавца возникает «зеркальный» вопрос: в какой момент основные средства списываются с баланса и прекращается начисление налога на имущество?

Доходы и расходы от списания объектов основных средств с бухучета (в т.ч. в случае продажи) отражаются в качестве прочих доходов и расходов. В п. 10.1 ПБУ 9/99 установлено, что поступления от продажи основных средств признаются в бухучете в порядке, установленном для признания выручки (включая выполнение условия перехода права собственности, владения, пользования и распоряжения на продукцию (товар) от фирме к покупателю). Таким образом, организация-продавец не может списать с баланса учтенное в составе основных средств имущество – объект продажи до признания выручки от его реализации в бухгалтерском учете, включая

переход соответствующего права на указанный объект к ортанизации -покупателю.

Поэтому до списания активов продавец учитывает их при исчислении налога на имущество, несмотря на то что акт приема-передачи оформлен и имущество фактически может быть передано покупателю (см. Письма Минфина России от 26.12.2008 N 03-05-05-01/75, от 06.09.2006 N 03-06-01-02/35, от 27.06.2006 N 03-06-01-02/28).

Пример. Покупатель приобрел в январе 2014г. предприятие как имущественный комплекс. В составе имущественного комплекса были переданы основные средства по акту приема-передачи. Заявление о государственной регистрации права на предприятие было подано в феврале, а получено в марте 2014 г.

За январь – март 2014 г. налог на имущество будет начислять и уплачивать продавец, в дальнейшем – покупатель.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что гудвилл представляет собой объединенный набор не идентифицируемых по отдельности объектов нематериального характера, который является неотъемлемой частью стоимости бизнеса. Представляется целесообразными именовать эти объекты особыми нематериальными активами, которые в силу своих особенностей не подчиняются общим требованиям, предъявляемым к активам. Особые нм активы индивидуальны для каждого бизнеса, существуют в связи с этим бизнесом и могут быть переданы в той мере и в той части, в какой собственник намерен распорядиться бизнесом.

Хорошая деловая репутация возможна в том случае, когда фирма производит товары (выполняет работы, оказывает услуги) высокого качества, имеет сильную команду менеджеров, разработанную маркетинговую стратегию. Немаловажное значение имеет также наличие постоянной клиентской базы, налаженные отношения с поставщиками, высокие кредитные показатели, выгодное месторасположение и созданная корпоративная культура.

2.3 Анализ ведения финансово-хозяйственной деятельности ЗАО «Киноцентр»

Закрытое акционерное общество (ЗАО) «Киноцентр» зарегистрировано 15 июня 2005 года Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы №46 по г. Москве. Основной вид деятельности: 92.11 – Производство фильмов. Дополнительные виды деятельности: 92.12 – Прокат фильмов; 92.13 – Показ фильмов. Юридический адрес: 105120, г. Москва, ул. Сергия Радонежского, д. 9, стр. 5. Место расположения Культурно-развлекательного комплекса: г. Москва, ул. Дружинниковская, д.15.

Здание Культурно-развлекательного комплекса имеет общую площадь более 28 тыс. кв.м. В помещениях расположены четырнадцать кинозалов, оборудованных новейшей кинопроекционной и звуковой аппаратурой, на 1319 посадочных мест. В здании также расположены рестораны, бары, дискотека, медицинские центры и салоны красоты, туристические и торговые фирмы, а также офисные помещения крупных и малых предприятий, в т.ч. иностранных.

Культурно-развлекательный комплекс посещают более 1,5 млн человек в год. В здании Киноцентра проводятся праздничные представления, тематические выставки, благотворительные кинофестивали, конференции, встречи с ветеранами Великой Отечественной Войны. Положительная роль культурной программы ЗАО «Киноцентр» неоднократно отмечалась администрацией Управы «Пресненское» ЦАО г. Москвы и руководством Префектуры ЦАО г. Москвы.

Рассмотрим укрупнено организационную структуру управления предприятием. Анализируя действующую организационно-функциональную структуру исследуемого предприятия, следует отметить: во главе его организационной структуры, как и каждого предприятия, отдельным звеном выделен руководитель – генеральный директор, связующий и контролирующий всю функциональную деятельность предприятия и всех процессов связанных с ней.

Для осуществления поставленных целей деятельности предприятия происходит разветвление организационной структуры в отдельные сектора по ее структурным подразделениям, в которых непосредственным образом происходит централизация выполняемых ими функций.

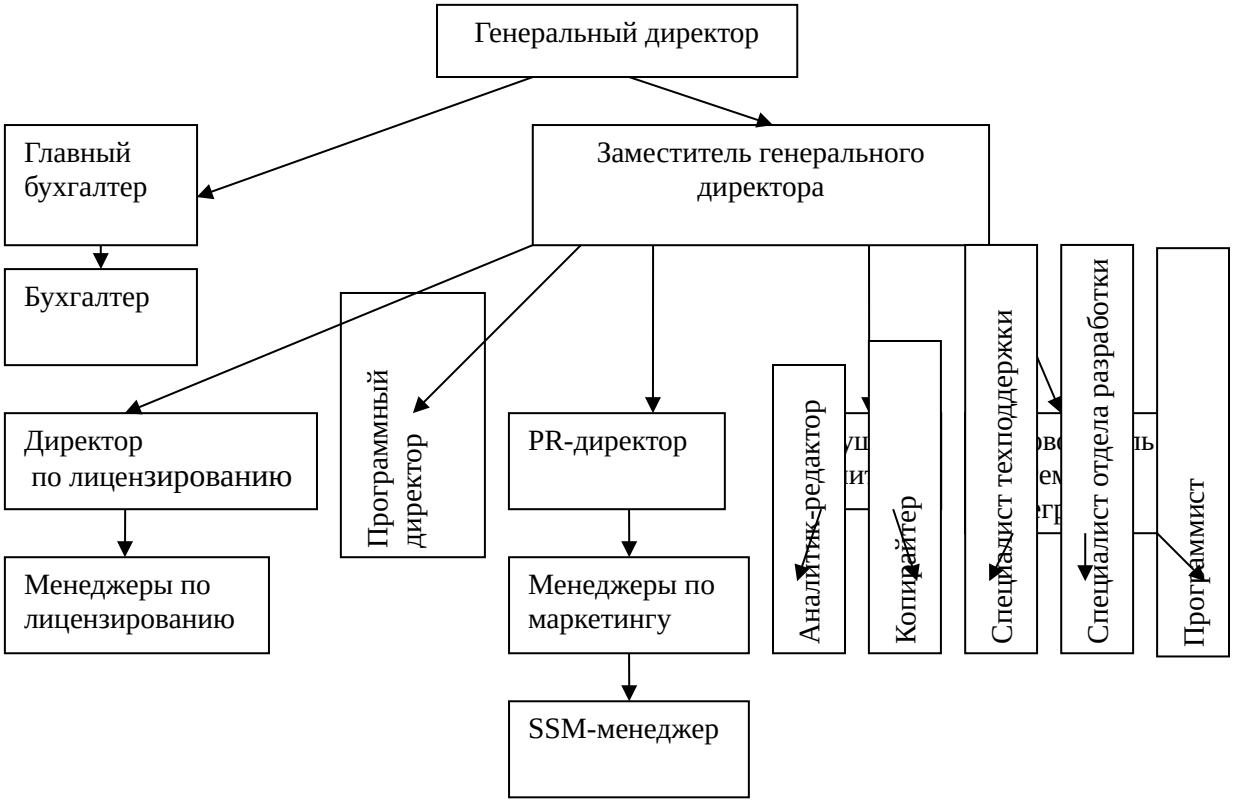


Рисунок 2 – Организационная структура управления ЗАО «Киноцентр»

Заместитель директора занимается контролем процесса производства.

Для реализации стоящих перед заместителем директора функций в его подчинении находятся: директор по лицензированию, PR-директор, ведущий аналитик, руководитель системной интеграции, программный директор.

Вопросы, касающиеся реализации услуг, решаются под руководством заместителя директора, PR-директора.

Так же непосредственно генеральному директору подчиняется главный бухгалтер предприятия, который отвечает за организацию бухучета на предприятии.

Чистые активы отражают реальную стоимость имеющегося у фирмы имущества за исключением его долгов. Таким образом, чистые активы составляют разницу между балансовой стоимостью всех активов фирмы и суммой долговых обязательств фирмы. Данные о размере чистых активов фирмы содержатся в бухгалтерской отчетности. Величина чистых активов, определенная на начало и конец года, указывается в разделе об изменениях капитала (форма №3) вне зависимости от организационно-правовой формы фирмы. Порядок расчета величины чистых активов для акционерных обществ установлен Приказом Минфина России N 10н, ФКЦБ России N 03-6/пз от 29 января 2003 г. Под стоимостью чистых активов фирмы понимается величина, определяемая путем вычитания из суммы активов фирмы, суммы его пассивов. Чистые активы рассчитывают на основании данных бухгалтерского баланса. При этом в расчете участвуют не все показатели баланса. Так, из состава активов необходимо исключить стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров, и задолженность учредителей по взносам в уставный капитал. А в составе пассивов не учитывают капитал и резервы (разд. III) и доходы будущих периодов

Таблица 8 Расчет чистых активов ЗАО «Киноцентр»

1 Внеоборотные активы, тыс. руб.	
остаточная стоимость НМ активов	10338
остаточная стоимость основных средств	4349
прочие внеоборотные активы	4333
2. Оборотные активы (разд. II), тыс. руб.:	
- запасы	62 441
- дебиторская задолженность,	267468
- денежные средства	4137
прочие оборотные активы	231
Пассив баланса	
4. Долгосрочные обязательства (разд. IV), тыс. руб.:	
- долгосрочные займы	173658
5. Краткосрочные обязательства (разд. V),тыс. руб.:	
Кредиторская задолженность	69712
Резервы предстоящих расходов	2173

Сумма активов составляет 353 297 000 руб.

Сумма пассивов составляет 245 543 000 руб.

ЧА = 353 297 000 –245 543 000= 107 754 000 руб.

Стоимость чистых активов фирмы составляет 107 754 000 руб.

Анализ дебиторской и кредиторской задолженности предприятия

Структура дебиторской задолженности традиционно рассматривается:

1) в соответствии со периода ми ее погашения:

- долгосрочная (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты);

- краткосрочная (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты);

2). в соответствии с причинами возникновения задолженности:

- расчеты с контрагентами;

- авансы и т.п.

Кредиторская задолженность возникает вследствие:

- существующей системы расчетов (при не совпадении сроков начисления и сроков оплаты);

-несвоевременность исполнения предприятием своих обязательств.

Данные для анализа сводят в таблицу. Если в ходе анализа обнаруживается тенденция роста сомнительной дебиторской задолженности это свидетельствует об уменьшении ликвидности баланса, ухудшении финансового состояния предприятия.

Таблица 9 – Дебиторская и кредиторская задолженность на 31.03.2015

Дебиторская задолженность (тыс. Руб)	**267468**
в том числе	
Покупатели и заказчики	10299
Авансы выданные	229663
Расчеты по налогам и сборам	27258
Расчеты по соц. Страхованию и обеспечению	213
Прочие дебиторы	35
Кредиторская задолженность(тыс. Руб)	**69712**
Поставщики и подрядчики	64680
Авансы полученные	1512
Задолженность перед персоналом	2257
задолженность перед гос внебюджетными фондами	780
задолженность по налогам и сборам	481
прочие кредиторы	2

Анализ дебиторов предполагает, главным образом, анализ их платежеспособности с целью выработки индивидуальных условий представления коммерческих кредитов. Анализ дебиторской задолженности и оценка ее реальной стоимости заключается в анализе задолженности по периодам ее возникновения, в выявлении безнадежной задолженности и формировании на эту сумму резерва, но сомнительным долгам. Данные дебиторской кредиторской задолженности ЗАО «Киноцентр» на 31 марта 2015 года представлены в таблице 9.

Стоимость НМ активов. Согласно ПБУ 14/2007Утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 27.12.2007 № 153н (в ред. Приказов Минфина РФ от 25.10.2010 № 132н, от 24.12.2010 № 186н). Фактической стоимостью НМА признается размер, равный величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная компанией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях. На балансе предприятия числятся НМА активы. К ним относятся:

- приложение IOS для размещения видеопродукции на Интернет-ресурсе «Электронный кинотеатр», инв.№: 00000013;
- приложение для платформы Opera TV Portal, инв.№: 00000014;
- приложение для платформы Philips NET TV Portal, инв.№: 00000010;
- приложение для платформы SamsungSmartTV, инв.№: 00000009;
- Приложение LG SmartTV для ресурса «Электронный кинотеатр», инв.№: 00000008;
- приложение PANASONIC VIERA для ресурса «Электронный кинотеатр», инв.№: 00000007;
- программа под Android приложение для ресурсе «Электронный кинотеатр», инв.№: 00000015;
- приложение под Android для ресурса «Электронный кинотеатр», инв.№: 00000016;

- программа под Windows Phone8 приложение для ресурса «Электронный кинотеатр», инв.№: 00000012
- программное обеспечение «Off-line плеер», инв.№: 00000011
- сайт zaokinocenter.ru, инв.№: 00000001;
- сайт zaokinocenter.ru, версия iPhone/iPad, инв.№: 00000006.

Ежемесячно по НМА начисляется амортизация по нормам, рассчитанным с учетом первоначальной стоимости и периода их полезного использования.

Амортизация НМ активов учитывается на счете 05 «Амортизация НМ активов «за исключением объектов, по которым начисленные суммы амортизации списываются непосредственно в кредит счета 04 в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат без использования счета 05 «Амортизация НМ активов «Счет 05 «Амортизация НМА» – пассивный балансовый, имеет кредитовое сальдо. Он применяется для обобщения информации о накопленной амортизации по НМА, принадлежащим предприятию на правах собственности.

По дебету счета 05 учитывают списание сумм начисленной амортизации, а по кредиту счета – ее начисления.

Согласно учетной политике предприятия для целей бухучета амортизация объектов основных средств и НМ активов осуществляется линейным способом в течение всего периода их полезного использования. Срок полезного использования устанавливается Обществом при принятии объектов к учету.

ЗАО «Киноцентр» существует за счет займов. Общий размер займов без учета процентов составляет173 658.00 рублей. За три года существования фирма не смогла вернуть заемные средства и выплатить проценты по займам. Доходность фирмы по основному виду деятельности зависит от количества просмотров видео роликов, количества электронных подписок пользователей сайта http://zaokinocenter.ru, размещения рекламы на сайте.

3 Применение учета гудвилла на предприятии ЗАО «Киноцентр»

3.1 Продажа активов предприятия ЗАО «Киноцентр»

Анализируя возможные последствия продажи активов компании ЗАО «Киноцентр» в части влияния гудвила на капитализацию компании, в первую очередь необходимо иметь в виду, что в целом институт гудвилл включает в себя крайне разноплановые понятия, относящиеся как к праву, так и к экономике и бухгалтерскому учету, поэтому, говоря о гудвилл бизнеса, юристы, экономисты и бухгалтеры оперируют своими собственными категориями и представлениями. Все это приводит к значительным сложностям в восприятии понятия гудвилл в целом, которое связано одновременно с тремя различными аспектами применения:

1) в бухучете – речь идет об определении стоимости гудвилл и об отражении Данный стоимости на бухгалтерских счетах после проведения сделки с бизнесом с целью последующего бухучета ;

2) в оценке бизнеса – речь идет об отражении стоимости гудвилл бизнеса, произведенной профессиональными оценщиками в целях определения рыночной стоимости бизнеса, а также возможности получения сверхприбылей после сделки купли-продажи бизнеса;

3) в гражданско-правовой сфере – речь идет о гудвилл бизнеса при его непосредственном восприятии заказчиками или клиентами, а также обществом в целом; при этом имеются в виду все элементы, составляющие гудвилл: его местоположение, личные и профессиональные качества сотрудников и управляющего персонала, наличие потенциальных связей и возможностей бизнеса, наличие объектов исключительной собственности, ноу-хау, секретов производства, незарегистрированных товарных знаков и пр., а также возможность оперировать этими элементами в различных гражданско-правовых сделках.

Вследствие сравнительной новизны использования термина «гудвилл» в литературе встречаются различные интерпретации его написания либо попытки заменить термин «гудвилл» на термин «деловая репутация».

Спецификой деловой репутации является слабая контролируемость, сложность идентификации, невозможность оценки по себестоимости. «Репутацию невозможно потрогать руками, ее нельзя измерить так, чтобы не сомневаться в подлинности проведенных расчетов. Тем не менее, компании по всему миру вкладывают миллионы долларов в то, чтобы создать себе доброе имя» [7]. Однако она имеет и значительные преимущества, которые компания может ощущать на себе ежедневно. Это и рост продаж в силу лояльности потребителей к торговой марке, упрощение доступа к новым рынкам, рост доходов ввиду возможности установления завышенных цен на брендированную продукцию, повышенный интерес со стороны инвесторов в связи с минимальным инвестиционным риском, присвоение высокого кредитного рейтинга, и как результат, снижение ставок по кредитам при привлечении заемных средств.

Журнал Fortune в 2005 году проанализировал отношение рынка к репутации компаний и сделал следующие выводы [8]: – хорошая корпоративная репутация увеличивает продолжительность получения максимального дохода (эффект отсрочки); – хорошая корпоративная репутация может сократить время, которое требуется фирме, чтобы достичь финансовых показателей, сопоставимых со средним уровнем (эффект ведущего показателя); – хорошая корпоративная репутация способствует получению и сохранению максимальной прибыли. По данным бизнес-школы Гарвардского университета, «за последние 11 лет компании по всему миру, целенаправленно работавшие над своей репутацией, повысили доход на 682%, прибыль на 756%, а численность сотрудников – на 282%. В то же время компании, не уделявшие вопросам репутации особого внимания, продемонстрировали результаты в 166%, 1% и 36% соответственно» [9].

Повышенный интерес к корпоративной деловой репутации подтверждается и тем, что в международной практике на сегодняшний день стало популярным составление репутационных рейтингов компаний. Наиболее известными из них являются Global Most Admired Companies (составляется и публикуется журналом Fortune на ежегодной основе) и The The Global RepTrak 100: The World's Most Reputable Companies (составляется международной организацией Reputation Institute на ежегодной основе и публикуется на ее официальном сайте и в журнале Forbes).

В основе исследования лежит идея того, что репутацию компании можно измерить через оценку таких ее характеристик, как: качество продукции, работ и услуг, способность к инновациям, рабочая среда, качество управления, гражданская позиция, конкурентоспособность и финансовые результаты деятельности. Путем ранжирования компаний по этим семи критериям выводятся затем итоговые рейтинги, подобно тому, как это делается в исследовании Global Most Admired Companies. По итогам 2011 года самыми «высокорепутационными» компаниями, по мнению Reputation Institute, стали [12]: Google, Apple, The Walt Disney Company, BMW, LEGO, Sony, Daimler, Canon, Intel и Volkswagen.

Международный стандарт финансовой отчетности IFRS 3 и стандарт финансового учета FAS 141, которые оба носят название «Объединение бизнеса», а также российское ПБУ14/2007 «Учет нематериальных активов» признают гудвилл (российский термин «деловая репутация») только при объединении бизнеса (приобретении предприятия как имущественного комплекса). Деловая репутация компании в соответствии с ПБУ 14/2007 «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)» [13].

При этом может возникать положительная и отрицательная деловая репутация. Положительную деловую репутацию следует понимать как

надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами и учитывать в качестве нематериального актива. 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. Отрицательный гуд- вилл в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов. При этом в соответствии с российскими стандартами приобретенная деловая репутация амортизируется линейным методом в течение срока, составляющего двадцать лет, но не превышающего срок деятельности приобретаемой компании. Согласно IFRS 3 и FAS 141 операции по приобретению бизнеса учитываются по методу приобретения [14, 15]. Это означает, что при получении контроля над сторонней компанией такая сделка должна быть оценена по справедливой стоимости (в российском учете такого правила нет, и оценка производится по первоначальной балансовой стоимости).

Оценить сделку по справедливой стоимости означает, что все активы и обязательства приобретаемой компании должны быть отражены в учете по справедливой стоимости. Для этого проводится переоценка основных средств, что, в большинстве случаев, увеличивает их балансовую стоимость и вызывает пропорциональный рост капитала, возникает отложенный налог.

В зависимости от ситуации покупатель может увеличить или уменьшить стоимость оборотных активов за счет корректировки либо создания резерва под снижение стоимости ТМЦ или резерва по сомнительным долгам. После этого следует калькуляция и аллокация гудвилла. Часть его записывается в баланс в качестве нематериальных активов, а часть остается в виде деловой репутации. Идентифицируемые нематериальные активы признаются отдельно от гудвилла, если они являются отделимыми либо вытекают из договорных или прочих

юридических прав [14]. Новая редакция 2008 г. стандарта IFRS 3 отменила критерий возможности достоверной оценки для признания нематериального актива, что дает полное право распределить на него часть стоимости приобретения, если его отдельная идентификация представляется возможной. Так осуществляется аллокация покупной цены предприятия между идентифицируемыми активами (материальными, нематериальными, финансовыми и иными активами), обязательствами и гудвиллом (рис. 3).

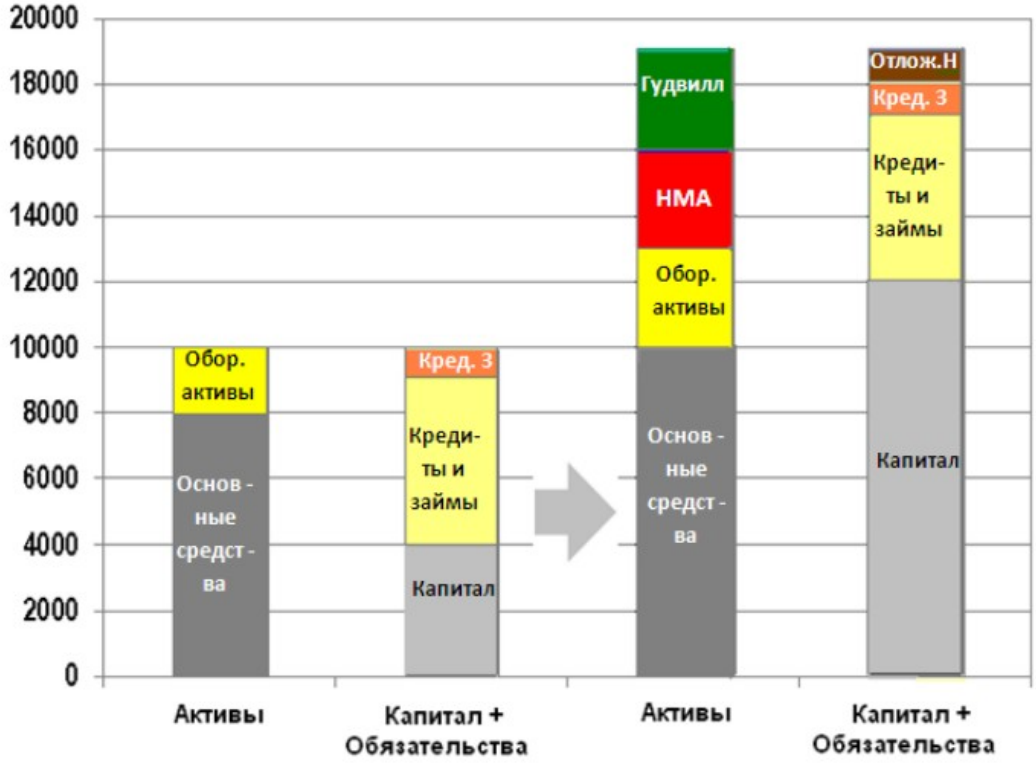


Рисунок 3 – Процесс аллокализации покупной цены предприятия

В 2009 году компанией Ernst&Young было проведено глобальное исследование с целью изучения особенностей аллокации покупной стоимости предприятий. Результаты исследования по 709 проанализированным сделкам по слияниям и поглощениям (M&A) показали, что 47% совокупной покупной стоимости предприятий были алло- кированы на гудвилл, 23% – на идентифицируемые нематериальные активы и всего 30% пришлось на материальные, финансовые и иные активы. В результате

только лишь 1 /3 об- щей стоимости нематериальных активов была отнесена на определенные объекты, а – 2 /3 на гудвилл. Интерес представляет также тот факт, что в 709 проанализированных сделках M&A количество идентифицированных видов нематериальных активов (НМА) доходило максимум до пяти. При этом в 60% случаев удалось идентифицировать только один или два вида нематериальных активов, а в 23% случаев не удалось определить вообще ни одного вида (рис. 4)

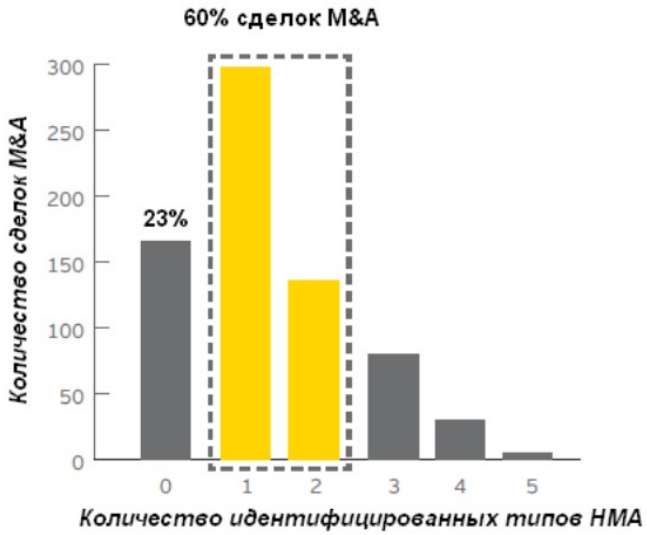


Рисунок 4 – Количество идентифицированных видов нематериальных активов по сделкам M&A

Основными тремя идентифицируемыми не- материальными активами оказались:

– договорные взаимоотношения с клиента- ми, имеющие фиксированные условия (иден- тифицированы в 44% сделок M&A; являются ключевыми активами в таких отраслях, как: телекоммуникации, технологии, индустрия раз- влечений и медиа, управление активами, страхование);

– бренды и торговые марки (идентифицированы в 31% сделок M&A; являются ключевыми активами в сфере технологий, потребительских товаров и услуг, в фармацевтике, индустрии развлечений и медиа);

– технологии (идентифицированы в 31% сделок M&A; являются ключевыми активами в таких отраслях, как: технологии и биотехнологии, а также в фармацевтике).

Иные виды нематериальных активов – па- тенты, лицензии, права на обслуживание и эксплуатацию, формулы, проекты и макеты, незавершенные нематериальные активы составили незначительную долю по сравнению с тремя указанными группами. Распределение стоимости предприятия между гудвиллом, нематериальными, материальными, финансовыми и иными актива- ми различается в зависимости от отрасли (рис. 5).



Рисунок 5 – Аллокирование покупной стоимости предприятий по отраслям

В процессе оценки рыночной стоимости предприятия наибольшие сложности возни- кают при определении стоимости неидентифицируемых нематериальных активов предприятия. Эти активы не могут быть напрямую соотнесены с величиной деловой репутации предприятия. При этом часть неидентифицируемых нематериальных активов могут входить в состав деловой репутации предприятия, другая часть участвовать в ее формировании. В последнее десятилетие оценщики значительно продвинулись в получении стоимостных оценок таких активов: обучен- ной и собранной вместе рабочей силы, благоприятных контрактов, баз данных, портфелей клиентов и т.д. Поэтому та часть стоимости компании, которая приходится на репутацию, постоянно сокращается. Учитывая потребности клиентов-владельцев брендов, оценщики научились оценивать и этот актив. Потому в последнее время наблюдается процесс агрегирования ряда активов вокруг товарного знака, например, учитывается наличие формул или рецептов, фирменной упаковки, стратегии маркетинга, рекламных программ,

содействующих мероприятий, а также репутации товара, одним из показателей которой является удовлетворенность клиентов.

В перспективе из состава гудвилла будет выделяться все больше активов, а «сгруппированный» остаток в виде репутации будет стремиться к минимуму. Но он, конечно, вряд ли превратится в абсолютный ноль, поскольку роль персоналий в бизнесе в последнее время повышается, и оценщики даже стали выделять из состава гудвилла две составляющих: гудвилл компании (бизнеса) и персональный гудвилл.

Следовательно, бренд и гудвилл все же разные вещи; гудвилл является наиболее широким и емким понятием, и в формуле бренда «товарный знак + репутация» имеется в виду репутация товара, а не компании. Хотя кто будет отрицать их неразрывную связь и взаимовлияние? Отличием деловой репутации от других нематериальных активов предприятия, в том числе и бренда, заключается, главным образом, в невозможности гудвилла быть отделенным от своего носителя – предприятия или индивидуума.

Так, привлекательность бренда определяется качествами, стимулирующими клиентов продолжать пользоваться произведенными с использованием бренда товарами и услугами, но в отличие от деловой репутации, бренд может быть отделен от предприятия и продан отдельно. С точки зрения стоимости предприятия гудвилл – это те элементы бизнеса, которые создают стоимость сверх стоимости материальных и идентифицируемых нематериальных активов компании. Периодический расчет гудвилла, как считают специалисты, полезен для оценки эффективности деятельности менеджеров, а также в качестве «своеобразного индикатора резерва безопасности».

Возможность оценки деловой репутации компании обсуждается в научной и деловой литературе достаточно давно. Еще Э. Шмаленбах пришел к выводу о том, что предприятие может получать дополнительные экстраординарные прибыли за счет концентрации общих усилий его работников.

Так, каждый работник производит свой продукт П1, П2, П3 и т.д., но объединение усилий всех работников вместе позволяет получить прибавочную стоимость М. Тогда стоимость продукта Т представляет собой сумму П и М. Самая отсталая компания имеет нулевое значение М и дает минимальную отдачу на вложенный капитал, потому не является привлекательной для инвестиций. У успешной компании суммарная стоимость продукта Т превышает стоимость продукта П, произведенного каждым работником в отдельности, на величину гудвилла (GW), потому GW = Т – П. Потому предложением Э. Шмаленбаха было капитализировать и отразить на балансе компании в качестве расходов будущих периодов все расходы, связанные с организацией управления коллективом и повышением его квалификации и профессионального уровня. При этом он предполагал по- степенное списание таких расходов в течение достаточно длительного времени – 10-15 лет. Все используемые на практике методы оценки деловой репутации можно разделить на прямые и косвенные.

Косвенные методы определяют стоимость гудвилла напрямую согласно его экономическому смыслу – как разность стоимости действующего предприятия за мину- сом стоимости его чистых активов, в число которых входят и идентифицируемые нематериальные активы предприятия.

Все косвенные методы оценки деловой репутации базируются на следующей схеме:

1. Определяется стоимость компании, для которой оценивается стоимость деловой репу- тации как действующего предприятия.

2. Определяется стоимость скорректированных чистых активов предприятия, в том числе идентифицируемых нематериальных активов.

3. Полученная разница отождествляется со стоимостью деловой репутации компании.

Например, в рамках метода, основанного на капитализации стоимости, стоимость деловой репутации определяется следующим образом: GW = k × (Рыночная капитализация компании) – (Скорректированные ЧА), где GW –

стоимость гудвилла и k – коэффициент, учитывающий премию за контроль. Иными словами, стоимость гудвилла в рамках этого метода есть разница между скорректированной на степень контроля капитализацией компании и ее скорректированными чистыми активами. Разумеется, метод применим только для компаний, акции которых котируются на организованном рынке ценных бумаг.

Прямые методы определяют стоимость гудвилла как стоимость непосредственного объекта оценки. Эти методы представляются более важными с точки зрения анализа стоимости гудвилла как обособленного актива. Но вся эта группа методов характеризуется од- ним существенным недостатком: на практике сложно отделить стоимость гудвилла от стоимости других активов. Особенно это касается родственных деловой репутации активов, таких как бренд, товарный знак и т.д. Поэтому зачастую нельзя быть уверенным, что полученная в результате процесса оценки стоимость является именно стоимостью гуд- вилла и не “перемешана” со стоимостью других нематериальных активов.

ЗАО «Киноцентр» продали свои активы ЗАО «РУТЬЮБ» по остаточной стоимости (таблица 8). Всего от продажи было выручено 81 461,00 рублей.

Таблица 8 – Остаточная стоимость активов ЗАО «Киноцентр»

Основные средства	10 338.00
Нм активы прочие внеоборотные активы	8 682.00
Запасы	62 441.00

Фирма ЗАО «Киноцентр» расторгает договоры с контрагентами по выданным авансам и после возврата денежных средств вернет займы и кредиторскую задолженность.

Совершенно очевидно, что представленный в таблице 9 порядок отражения деловой репутации приобретаемого предприятия ЗАО «Киноцентр» синхронизирован с нормами § 8 «Продажа предприятия» гл. 30 ГК РФ, рассматривающими фактически не продажу предприятия, а продажу его имущества. Как это ни парадоксально, но смысл операции, названной в

МСФО (IFRS) 3 объединением бизнеса, абсолютно соответствует содержанию группы фактов хозяйственной жизни, обусловленных указанными нормами отечественного гражданского права. По мнению авторов, порядок продажи предприятия, изложенный в ГК РФ, скорее, архаизм, чем общее правило, и, более того, следование данному порядку при формировании методологии учета представляет собой ярчайший пример нарушения фундаментального бухгалтерского принципа – принципа приоритета экономического содержания факта хозяйственной жизни над его юридической формой.

Таблица 9 – Бухгалтерские записи покупателя по договору покупки предприятия как имущественного комплекса

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Принято на забалансовый учет имущество приобретаемой организации (до государственной регистрации права собственности)	002	
Отражена оплата приобретаемой организации путем перечисления денежных средств	76	51
С забалансового счета списана стоимость приобретенной организации после государственной регистрации прав собственности		002
Отражено приобретение в составе организации основных средств и нематериальных активов (по стоимости, указанной в передаточном акте, увеличенной на часть суммы регистрационных расходов в доле, приходящейся на основные средства и нематериальные активы)	08	76
Приняты к учету приобретенные основные средства и нематериальные активы	01, 04	08
Оприходованы приобретенные в составе организации материально-производственные запасы, ценные бумаги и т.д. (по стоимости, указанной в передаточном акте)	10, 20, 40, 41, 43, 58…	76
Отражена сумма НДС по приобретенному в составе организации имуществу, выделенная продавцом в счете-фактуре	19	76
Отражено приобретение права требования дебиторской задолженности	62, 76	76
Оприходована кредиторская задолженность приобретаемой организации	76	60, 76
Отражена отрицательная деловая репутация, если покупная цена организации ниже стоимости ее активов за вычетом обязательств	76	91
Отражена положительная деловая репутация, если покупная цена организации выше стоимости ее активов за вычетом обязательств	08, 04	76, 08

Декларируемая авторами позиция базируется на следующих аргументах и суждениях. Рассмотренный выше порядок учета купли-продажи предприятия предполагает, по существу, «вливание» активов и обязательств, ассоциируемых с единым имущественным комплексом предприятия – объекта сделки, в состав баланса приобретателя, что, как правило, сопровождается утратой приобретаемым предприятием прав юридического лица.

В России сколько угодно примеров того, как в результате вливания в состав активов одних торговых компаний имущественных объектов (например, торговых комплексов), ранее принадлежавших другим компаниям, прогнозируемый гудвилл по факту оборачивался отрицательной деловой репутацией.

С позиций экономики фирмы в составе имущественного комплекса отражены средства труда, предметы труда, однако «за скобки» вынесен третий важнейший элемент производства – человеческий капитал. С правовой и этической точек зрения это совершенно понятно – работников как таковых приобрести нельзя, кроме того, их трудовые отношения с работодателем, утрачивающим статус юридического лица, прекращаются, что совершенно не означает автоматического возобновления трудовых договоров с покупателем имущественного комплекса. Де-факто гарантированно «зафиксировать» кадровый потенциал приобретаемого бизнеса как фактор деловой репутации покупатель может, только сохраняя за данным бизнесом права юридического лица, но формально это нарушит порядок продажи предприятия, предусмотренный нормами гл. 30 ГК РФ.

Учитывая то, что рассматриваемый порядок охватывает и случаи отчуждения лишь части имущественного комплекса, логично предположить, что с позиций покупателя сделки подобного рода мало чем отличаются от сделок по приобретению аналогичных объектов у производителей и посредников. При этом вопрос о возникновении деловой репутации у предприятия, приобщившего к своим активам партию объектов основных

средств, приобретенных у известного качеством своей продукции производителя, никогда не ставился, хотя разница между договорной ценой и стоимостью данных объектов в балансе производителя очевидна.

Таким образом, становится все более очевидной и полная абсурдность возникновения и необходимости учета деловой репутации как следствия сделок, осуществляемых в соответствии с действующим гражданско-правовым порядком продажи предприятий.

Неопределенность и противоречивость нор- мативной характеристики рассматриваемой категории подводит к выводу о том, что общепринятая трактовка деловой репутации в качестве объекта нематериальных активов обусловлена исключительно ее неовеществленным характером, который представляет собой единственную смысловую «зацепку» для бухгалтерской квалификации. Последствия реализации подобного подхода к учетной интерпретации гудвилла способны генерировать информационный риск в принятии экономических и управленческих решений пользователями бухгалтерской финансовой отчетности. Данный риск сопряжен с включением стоимостного эквивалента гудвилла в состав нематериальных, а соответственно, и внеоборотных активов и закономерным «утяжелением» доли их общей стоимости в сумме совокупных активов организации. При этом происходит деформация структуры баланса, определяющая снижение его ликвидности и ухудшение показателей платежеспособности.

Исследования показывают, что единственный, безальтернативно предусмотренный нормами ГК РФ вариант, в реальной экономике практически не встречается – чаще всего фактическая покупка предприятий осуществляется посредством приобретения долей в уставном капитале или пакетов акций организации. Для этого есть два вида причин возникновения приобретенного гудвилла:

− покупка активов (выделено нами. – Авт.), не сопровождающаяся приобретением акций компании;

− приобретение акций компании.

Западные специалисты дают бухгалтеру право самостоятельного выбора как индикаторов возникновения деловой репутации, так и методологии учета ее динамики. Подобный подход представляется вполне уместным, поскольку он предполагает необходимость формирования в каждом конкретном случае профессионального суждения бухгалтера (а впоследствии – и аудитора), базирующегося на системе обоснованных выводов, аргументов и доказательств. Реализация данного подхода приводит к выводу о том, что в ситуации приобретения предприятия без последующей утраты им статуса юридического лица – посредством финансовых вложений покупателя – возникают гораздо более веские причины для признания деловой репутации, нежели в ситуации с приобретением активов. Такое заключение определяется целой совокупностью обстоятельств и доказательств.

Во-первых, в рассматриваемом случае приобретаемый бизнес, как правило, не утрачивает своей идентичности в глазах третьих лиц – поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, инвесторов, кредиторов и т.д., что является немаловажным фактором сохранения положительной деловой активности и формирования будущих экономических выгод для нового собственника. Даже в том случае, когда новый собственник реализует политику активного вмешательства в свой бизнес, это вмешательство направлено лишь на повышение эффективности бизнеса и увеличение потенциальных выгод.

Во-вторых, приобретение бизнеса посредством финансовых вложений позволяет достаточно точно оценивать отдачу от деловой репутации: финансовый результат приобретенного бизнеса четко идентифицируется в системе его бухгалтерского учета и адекватно воспринимается собственником в отличие от традиционного случая приобретения активов компании, когда из общего финансового результата фирмы-покупателя невозможно достоверно вычленить долю, обусловленную влиянием поглощенных активов, «растворившихся» в новом балансе.

В-третьих, в ситуации с приобретением акций или долей однозначна мотивация покупателя будущими экономическими выгодами: он ориентируется либо на ожидаемый курсовой рост, либо на прогнозируемые дивиденды – иного просто не дано, в то время как покупатель имущественных объектов бизнеса мотивирован, как показывает практика, преимущественно их конкурентной на момент покупки ценой, т.е. этот случай (в терминах отечественных регулятивов) в подавляющем большинстве случаев связан с возникновением бэдвилла – отрицательной деловой репутации.

Авторский подход предполагает развитие оценочных процедур и корреспонденции счетов, которые надлежит применять для бухгалтерского описания рассматриваемых фактов и событий хозяйственной жизни организаций. Однако выработка профессиональных суждений, необходимых для решения этих проблем, будет неизбежно пробуксовывать, натыкаясь на неопределенность природы, сущности категории деловой репутации.

3.2 Рекомендации по учету гудвилла на предприятии ЗАО «Киноцентр

Рассмотрим ситуацию, если бы предприятие продала ЗАО «Киноцентр» как имущественный комплекс.

Оценка деловой репутации предприятия – это оценка совокупности тех средств, которые дают потребителю мотивацию приобретать тот или иной товар, что в конечном итоге приносит предприятию сверхприбыль. Любое предприятие обладает репутацией, однако стоимость её, т.е. гудвилл (от англ. Goodwill – «хорошая репутация»), может оцениваться по-разному. Несомненно, гудвилл относится к нематериальным ценностям предприятия, что закреплено статьей 150 Гражданского кодекса РФ. В то же время – это единственный вид НМА (НМ активов), который не может рассматриваться отдельно от предприятия. Стоимость гудвилла – это сумма, которую готов заплатить покупатель сверх реальной стоимости активов предприятия. Существуют разные способы оценки гудвилла:

1) оценка избыточных прибылей, т.е. оценка гудвилла, как некой торговой марки или бренда, который дает возможностьпредприятию получать большие прибыли, нежели оно могло бы получить при торговле небрендовымтоваром;Метод избыточной прибыли предполагает представление оценки Гудвилла, как источника дополнительных поступлений прибыли. Согласно данной методике, происходит прямое противопоставление уровней прибыльности оцениваемого предприятия и конкурентов (или аналогичных по отрасли) с последующей капитализацией той части, которая не может объяснена «материальным» влиянием (активами);

2) балансовый метод, т.е. гудвилл предстает как разница между стоимостью всего предприятия и рыночной стоимостью его активов.Балансовый метод основывается на учете результатов конкретных торговых операций. Величина приобретаемого «гудвилла» (деловой репутации), представляется, как размер разницы между суммой, которую уплатили за предприятие, и совокупной стоимостью активов и пассивов этого предприятия, которая зафиксирована в последнем бухгалтерском отчете или балансе.

Рассматривая балансовый метод нельзя не отметить его громоздкость и неудобство. Сравнительный метод является более надежным, так как оценка гудвилла в бизнесе должна быть материально осязаемой — ведь именно она объясняет, почему продукция от фирмы «Addidas» будет стоить дороже, чем любой другой местный спортивный костюм. Кстати говоря, сравнительный метод является также эффективным и во многих других случаях.

3) пропорциональный метод расчета гудвилла рассматривается (и рассчитывается) как превышение справедливой стоимости возмещения, переданного контролирующим акционером, над его долей в справедливой стоимости чистых активов дочерней фирмы.

Упрощенно Данный метод расчета можно представить в виде следующей формулы:

Гудвилл = сумма инвестиции – объем чистых активов дочерней фирмы Х процент владения

Пример 1. Расчет гудвилла пропорциональным методом

Контролирующий акционер приобрел 80% акций дочерней за 500 тыс. дол. Стоимость чистых активов дочерней фирмы на момент приобретения составила 400 тыс. дол.

Таблица 10 – Рассчитаем гудвилл пропорциональным методом:

	Расчет	USD
Инвестиции		500
Чистые активы дочерней фирмы Х 80%	(400 Х 80%)=	(320)
Гудвилл	500 – 320 =	180

Как видно из примера, пропорциональный метод учитывает только гудвилл, приходящийся на контролирующего акционера

4) Полный метод расчета гудвилла состоит в сравнении справедливой стоимости дочерней фирмы со всей суммой ее чистых активов, а не только ее частью, приходящейся на долю контролирующего акционера. При этом, справедливая стоимость дочерней фирмы приравнивается к сумме:

1. справедливой стоимости возмещения, переданного контролирующим акционером, и
2. справедливой стоимости доли неконтролирующих акционеров (далее ДНА).

Упрощенно Данный метод расчета можно представить в виде следующей формулы:

Гудвилл = (инвестиция контролирующего акционера + ДНА) – чистые активы дочерней фирмы.

Пример 2: Расчет гудвилла полным методом

Предположим, что ДНА в дочерней фирмы составила 100 тыс. дол. Прочие условия те же, что в Примере 1. В отличие от пропорционального метода, полный метод отражает гудвилл, относящийся к дочерней фирмы в целом, т.е. гудвилл как контролирующего (180 тыс. дол.), так и неконтролирующего акционера (200 – 180 = 20 тыс. дол.).

Таблица 11 – Рассчет гудвилл *полным* методом:

	Расчет	USD
Инвестиции контролирующего акционера		500
ДНА		100
Чистые активы дочерней фирмы		(400)
Гудвилл	500+100-400=	200

Официальной рекомендации для расчета Гудвилла в РСБУ нет. Поэтому фирме осваивают свои способы расчета или пользуются приведенными методами, которые регламентирует IFRS 3 «Объединения бизнеса» и IAC27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Метод избыточной прибыли показал, что предприятие имеет брендовую марку, (сайт-кинотеатр zaokinocenter.ru), клиентскую базу по видам доходов от размещенной рекламы на сайте, а также базу подписчиков; дорогостоящие, необходимые для поддержания работы сайта, основные средства закуплены в полном объеме и прослужат еще 4-5 лет.

В целом, фирма имеет перспективы получения прибыли при уменьшении косвенных и прочих расходов, не участвующих в расчете себестоимости.

Таблица 12 – Структура выручки компании

ЗАО «Киноцентр» Выручка фирме (%)	2015	2014	2013
Выручка от интернет-подписок	10%	20%	20%
Выручка от размещения рекламы на сайте	85%	65%	60%
Выручка от сублицинзирования прав	5%	15%	20%

Так, ЗАО «Киноцентр» могли бы договорится продать имущественный комплекс, а ЗАО «РУТЬЮБ» – приобрести за 109 000 000 рублей (в том числе НДС). Таким образом, гудвилл предприятия составил:

Г= 109 000 000– 107 754 000= 1 246 000руб.

Для правового оформления сделки по продаже предприятия как имущественного комплекса используется специальный договор продажи предприятия, порядок заключения которого регулируется п 8. 30 ГК РФ.

Согласно ст.559 ГКРФ по договору купли-продажи предприятия продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс. До подписания сделки купли-продажи должны быть составлены и рассмотрены сторонами:

1. Акт инвентаризации

2. Бухгалтерский баланс

3. Заключение независимого аудитора о составе и стоимости предприятия

4. Перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав предприятия, с указанием кредиторов, характера и сроков их требований.

Указанные документы согласно п. 1 ст. 560 ГК РФ являются обязательным приложением к договору продажи предприятия.

Таким образом, процесс продажи предприятия как имущественного комплекса включает в себя несколько последовательных этапов.

-Подготовка предприятия к продаже (инвентаризация имущества и обязательств, составление передаточного акта и пр.) со стороны продавца.

-Заключение и государственная регистрация договора продажи предприятия.

-Передача предприятия от продавца к покупателю по передаточному акту и переход к покупателю права пользования и распоряжения предприятием и рисков случайной утраты и порчи имущества.

-Государственная регистрация права собственности покупателя на предприятие.

Учет гудвилла на предприятии покупателя.

После проведения государственной регистрации сделки купли-продажи предприятия ЗАО «Киноцентр» и подписания сторонами акта приема передачи покупателю необходимо учесть все активы и обязательства, а также полученный Гудвилл в бухгалтерском учете.

Гудвилл – это стоимость тех активов, которые невозможно перечислить и оценить по отдельности. Эти активы зависят в большей степени от

человеческого фактора: «способности к менеджменту», «отличный штат сотрудников» и т.д. Поскольку они характеризуются отсутствием физической (материальной) формы, то часто представляют ценность в форме потенциала будущих доходов и в таком случае ничем не отличаются от активов, имеющих физическую (материальную) форму. Фактически они могут представлять гораздо больше возможностей для извлечения прибылей, нежели многие материальные активы.

Таким образом, выгоднее было оценить гудвилл фирмы и продать ЗАО «Киноцентр» в целом как имущественный комплекс, а не распродавать по отдельности активы фирмы.

В международной практике используется стандарт IFRS (3) «Объединение бизнеса»

В соответствии с IFRS 3 после первоначального признания гудвилл оценивается по фактической стоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения. Гудвилл не амортизируется, а тестируется на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» ежегодно (вне зависимости от наличия признаков обесценения) или чаще (при наличии свидетельств обесценения). Долгие годы наиболее распространенным вариантом последующей оценки гудвилла на международном уровне была его амортизация. Однако этот способ являлся предметом постоянной критики, которая основывалась, главным образом, на двух существенных аргументах – сложности и субъективности при определении периода амортизации и выборе метода амортизации. Величина периода амортизации гудвилла варьируется в диапазоне от 5 до 40 лет и более. (В России период амортизации гудвилла может принимать величину 20 и более лет, в США долгое время, вплоть до 2001 г., этот период был равен 40 годам.) Трудности в определении этой величины возникают, главным образом , из-за того, что гудвилл представляет собой будущие экономические выгоды от синергии, т.е. от активов, которые могут рассматриваться лишь во взаимодействии. Только в том случае, если гудвилл связан с идентифицируемым активом,

можно с достаточной степенью уверенности предполагать, что он будет приносить покупателю прибыль в течение периода, равного сроку использования этого актива. Однако, как правило, гудвилл ассоциируется не с одним определенным активом, а с целой группой тесно взаимосвязанных активов.

Сложности в выборе метода амортизации обусловлены тем, что величина гудвилла подвержена существенным и неравномерным колебаниям, а поэтому пропорциональное снижение его стоимости путем начисления линейной амортизации (как это делается в большинстве случаев) не отражает экономической сути происходящих процессов.

Выходом из сложившегося положения может стать только периодическая переоценка, методологию которой предлагает МСФО.

Тестирование на обесценение гудвилла

Тестирование гудвилла на предмет обесценения заключается в сравнении возмещаемой стоимости приобретенного гудвилла с его балансовой стоимостью.

Возмещаемая стоимость – это большее из двух значений: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования

Справедливая стоимость, или чистая продажная цена, – это сумма, которую можно получить в результате продажи актива в ходе сделки между информированными, заинтересованными и независимыми друг от друга сторонами.

Ценность использования – это текущая дисконтированная стоимость предполагаемых будущих потоков денежных средств,возникновение которых ожидается от использования актива и его выбытия в конце периода эксплуатации.

Однако очевидно, что проведение тестирования на обесценение гудвилла на индивидуальной основе (т.е. Определение возмещаемой стоимости гудвилла) невозможно. Для решения данной проблемы IAS 36

вводит понятие единицы, генерирующей денежные средства, и тестирование гудвилла осуществляется на основе данных единиц.

Единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС), – это наименьшая группа активов, которая за счет ее использования создает приток денежных средств, независимый от притоков денежных средств от других активов или групп активов. Например, отдельный самолет в аэропорту не сможет генерировать денежные средства без взлетной полосы, а отдельный станок в цехе – без всей производственной линии.

В целях проверки на обесценение гудвилл, приобретенный при объединении компаний, должен быть распределен на единицы, генерирующие денежные средства, которые получают преимущества от покупки.

Приобретенный гудвилл представляет собой плату предприятия в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые невозможно идентифицировать и признать отдельно. Другими словами, гудвилл не генерирует денежных потоков независимо от других активов и часто положительно влияет на денежные потоки от нескольких единиц. Именно поэтому возмещаемая стоимость гудвилла как отдельного актива не может быть определена. И при наличии признаков вероятного обесценения гудвилла будет определяться не его возмещаемая стоимость, а возмещаемая стоимость генерирующей единицы, к которой этот гудвилл относится.

В соответствии с IAS 36 единица, генерирующая денежные средства, на которую распределяется гудвилл, должна тестироваться на предмет обесценения ежегодно вне зависимости от наличия индикаторов, свидетельствующих об обесценивании единицы.

Тестирование предполагает следующий алгоритм действий:

- этап 1. Распределение гудвилла между единицами, генерирующими денежные средства;

- этап 2. Сравнение возмещаемой стоимости единицы (ВСе) с балансовой стоимостью (БСе). Если возмещаемая стоимость единицы

(ВСе)превышает ее балансовую стоимость (БСе), то дальнейших действий не требуется, поскольку факт обесценения гудвилла за рассматриваемый период не обнаружен.

Если балансовая стоимость единицы (БСе)окажется больше предполагаемой возмещаемой стоимости (ВСе), фирма должна признать убыток от обесценения. Убыток от обесценения уменьшает прибыль отчетного периода.

Убыток от обесценения должен уменьшить балансовую стоимость активов фирмы в следующем порядке:

- уменьшается балансовая стоимость гудвилла, распределенного на эту единицу;

- уменьшается пропорционально балансовая стоимость активов, входящих в единицу.

Однако при распределении убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна быть ниже наибольшего значения из трех показателей:

- его чистой продажной цены, если ее можно определить;

- ценности его использования, если ее можно определить;

- нуля.

Предприятия не должны иметь «свободы выбора» при отнесении гудвилла к единицам учета. Согласно МСФО такое отнесение должно быть «разумным и приемлемым». Если гудвилл отнести к слабой единице, то его, возможно, придется списать немедленно или довольно скоро, а гудвилл, отнесенный на высокорентабельную единицу, имеет все шансы никогда не подвергаться списанию.

Выбирая единицы учета, руководство должно оценить, будет ли предприятие расти, приносить прибыль, развиваться циклично; возможны ли резкие изменения в ближайшем будущем.

Заключение

В ходе проведенного исследования было определено, что гудвил представляет собой важнейшую компоненту интеллектуальной и коммерческой собственности фирмы, ее нематериального капитала. Гудвилл включает в себя доверие потребителей, репутацию предприятия, связи в деловом мире, известность, славу, влияние. Помимо этого, гудвилл охватывает и такие понятия, как управленческие, организационные, технические ресурсы, капитализированные права, привилегии, конкурентные преимущества, наименования, талисманы и торговые марки, права на пользования чем-либо. Денежная оценка всех вышеперечисленных элементов и составляет величину гудвилла

В целом, фирма (ЗАО «Киноцентр») имеет перспективы получения прибыли при уменьшении косвенных и прочих расходов, не участвующих в расчете себестоимости. ЗАО «Киноцентр» могли бы договорится продать имущественный комплекс, а ЗАО «РУТЬЮБ» – приобрести за 109 млн руб. (в т.ч. НДС). Таким образом, гудвилл предприятия составит 1246 тыс. руб. Для правового оформления сделки по продаже предприятия как имущественного комплекса необходимо заключить специальный договор продажи предприятия, порядок заключения которого регулируется п 8. 30 ГК РФ.

Процесс продажи предприятия как имущественного комплекса должен включить в себя несколько последовательных этапов:

-подготовка предприятия к продаже (инвентаризация имущества и обязательств, составление передаточного акта и пр.) со стороны продавца;

-заключение и государственная регистрация договора продажи предприятия;

-передача предприятия от продавца к покупателю по передаточному акту и переход к покупателю права пользования и распоряжения предприятием и рисков случайной утраты и порчи имущества;

-государственная регистрация права собственности покупателя на предприятие.

Список использованных источников

Официальные источники и документы

1. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль» (ред. от 07.05.2013, введен в действие Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н).

2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы» (ред. от 17.12.2014, введен в действие Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н).

3. Приказ Росстата от 29.08.2014 N 543 (ред. от 22.09.2014) «Об утверждении статистического инструментария для фирме федерального статистического наблюдения за наличием и движением основных фондов (средств) и других нефинансовых активов».

4. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухучета и бухгалтерской отчетности в РФ» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598).

5. Приказ Минэкономразвития России от 22.06.2015 N 385 «Об утверждении Федерального стандарта оценки «Оценка НМ активов и интеллектуальной собственности (ФСО N 11)».

6. Положение о порядке бухучета основных средств, НМ активов , недвижимости, временно неиспользуемой в основной деятельности, долгосрочных активов, предназначенных для продажи, запасов, средств труда и предметов труда, полученных по сделкам отступного, залога, назначение которых не определено, в кредитных организациях» (утв. Банком России 22.12.2014 N 448-П) (Зарегистрировано в Минюсте России 06.02.2015 N 35917).

7. Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 N 153н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет НМ активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 23.01.2008 N 10975).

8. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (ред. от 17.12.2014) (введен в действие Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н).

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (ред. от 24.12.2013) (введен в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н).

Литературные публикации

10. Davenport. Practical planning for goodwill on the termination of expiry of agreement, UNSW Faculty of Law Continuing Legal education. Licensing & franchising opportunities, problems & taxation (1990).

11. Davis M.L. The Purchase vs. Pooling Controversy: How the Stock Market Responds to Goodwill // Journal of Applied Corporate Finance. 1996. Vol. 9. N 1. P. 50 – 60.

12. Dicksee L.R., Tilliard F. Goodwill and Its Treatment in Accounts. Edition 2. Arno Press, 1976.

13. Epstein P.H. The Transfer of Professional Goodwill // Corporate Business Taxation Monthly. 2006. Vol. 8. N 3. P. 40 – 42. (Дата посещения 30.04.2016)

14. Антикризисное управление деловой репутацией // Банковское дело. – 2009. – №3. – С. 80–84.

15. Баранов П.П. Российская методология уета деловой репутации на фоне мировых трендов: текущее состояние и вектор развития / П.П. Баранов, В.П. Козлов, Ю.С. Климашина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №39. – С. 39-42

16. Бернэм Л. Необходимость МСФО и «справедливой оценки» / Л. Бернэм, Л. Нечаева // Accounting report. Russian edition. – 2009. – №2.5. – С. 11–13.

17. Богоявленский А. Понятия «имидж», «репутация» и «образ» в контексте «Критики чистого разума» И. Канта / А. Богоявленский // Акценты. Новое в массовой коммуникации. – 2010. – №5–6.

18. Важенина И.С. Деловая репутация – стратегическая составляющая жизнестойкости компаний / И.С. Важенина, Д.В. Копанцев // Журнал экономической теории. – 2011. – №2. – С. 10-10.

19. Дежнев В.В. Инструменты и методы управления деловой репутации фирме / В.В. Дежнев // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2014. – №2. – С. 18

20. Еванович Д.С. Оценка репутационного риска / Д.С. Еванович // Банковское дело. – 2011. – №8. – С. 42–43.

21. Елисеев В.М. Гудвилл: проблема оценки и отражения в отчетности / В.М. Елисеев // Вопросы оценки. – 2013. – №1. – С. 25–37.

22. Ершова Е.А. Гудвилл: основные проблемы и противоречия // Основные проблемы частного права: Сб. ст. / Отв. ред. Е.А. Суханов, Н.В. Козлова. М.: Статут, 2011. С. 240-252.

23. Жилинский С.Э. Предпринимательское право (правовая основа предпринимательской деятельности) /С.Э. Жилинский. 3-е изд. М., 2011.

24. Зоркин А.А. Гудвилл: судебная практика / А.А. Зоркин // Аудитор. – 2009 – С. 15.

25. Иванов А.В Гудвилл: амортизировать или тестировать на обесценение? / А.В. Иванов // Экономика и менеджмент инновационных технологий.- 2014 – №8. – С. 11.

26. Иванов А.Е. Эволюция подходов к пониманию экономической сущности, оценке и признанию гудвилла в финансовой отчетности: преднормативный этап (1571–1929 гг.) / А.Е. Иванов // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 48. – С. 44–57

27. Иванов Е.А. Гудвилл в финансовой отчетности: сравнительный анализ национальных норм / Е.А. Иванов, Е.Ю. Соломатина // Международный бухгалтерский учет. – 2014 – №12. – С. 16-20

28. Кинг А. Оценка справедливой стоимости для финансовой отчетности: новые требования FASB / М.: Альпина Паблишер, 2011.

29. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: http://urlid.ru/cbe4. (Дата посещения 30.04.2016)

30. Коупленд Т. Стоимость компаний: оценка и управление / Т. Коупленд, Т. Коллер, Дж. Муррин. – М.: Олимп-Бизнес, 2011. – 576 с.

31. Коэн У. Деньги и власть: Как GoldmanSachs захватил власть в финансовом мире / У.Коэн. – М.: Теис, 2013. – 680 с

32. Кравченко П.И. Оценка гудвилла предприятия на региональном рынке: Автореф. дис… канд. экон. наук / П.И.Кравченко. – Новосибирск, 2006.

33. Международные стандарты финансовой отчетности 2013. М.: Аскери-АССА, 2013. – 1075 с.

34. Парасоцкая, Н.Н. Деловая репутация фирмы (гудвилл) как особый объект управления инвестиционными потенциалами фирме / Н.Н. Парасоцкая // Биржа интеллектуальной собственности. – 2010. – Т. 9. – №11. – С. 23–29.

35. Плотников В.С. Основы консолидированного учета: методологические аспекты / В.С.Плотников, О.В. Плотникова. Саратов: Издательский центр СГСЭУ, 2010. – 192 с.

36. Плотников В.С. Эволюция концепции консолидированной финансовой отчетности / В.С.Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 13. С. 2-7.

37. Плотников В.С Концепция позиционного учета договорных обязательств / В.С.Плотников, О.В. Плотникова // Бухгалтерский учет. 2013. – № 9. – С. 122-125.

38. Плотников В.С. Концепция финансового капитала в сделке по объединению бизнеса / В.С.Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 46. С. 9-16.

39. Плотников В.С. Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании фирмы на рынке: Монография / В.С.Плотников, О.В. Плотникова. – М.: Финансы и кредит», 2013. – 251 с.

40. Плотникова О.В. Учет хеджирования денежных потоков по операциям с опционами /О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 12. – С. 11-17.

41. Савельев А.С. Оценка гудвилла компаний как инструмент принятия управленческих решений: Автореф. дис.... канд. экон. наук / А.С. Савельев. – М., 2008.

42. Соколов Я.В. Гудвилл – большая новость. Режим доступа: URL: http://buh.ru/articles/documents/13759/. (Дата обращения 30.04.2016 г.)

43. Соколова Н.А. Загадки гудвилла / Н.А. Соколова // Финансы и бизнес. 2015. № 1. С. 68–78.

44. Сугаипова И.В. Отражение деловой репутации в учетеи отчетности / И.В. Сугаипова, К.А. Юрханян // Вестник Адыгейского государственного университета. – Серия 5: Экономика. – 2011. – № 4.

45. Федорова Е.А. Деловая репутация услуги управляющей фирмы / Е.А. Федорова, О.А. Андреева // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – №3. – С. 23-27.

46. Коротков Э. Управление человеческим капиталом: эффективность, деловая репутация, креативный потенциал / Э. Коротков // Проблемы теории и практики управления. – 2011. – №4. – С. 18-30.

47. Юдин Н.Л. Признание Гудвилла при приобретении фирмы и его последующая оценка / Н.Л. Юдин // Политика, государство и право. – 2015. – №2. – С.15

48. Юдин Л.Н. Современные подходы к определению составляющих и оценке гудвилла (деловой репутации фирмы) при подготовке слияний и поглощений / Л.Н. Юдин // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2014. – №8. – С. 21.

Приложение 1

Хронология основных судебных процессов, заложивших основы института гудвилл

1. Broadvs. Jollyfe (1620) – самое первое из известных судебных решений связано с анализом конкретного вида гудвилл – гудвилл местоположения. В процессе речь шла о правомочности обещания купца не открывать на территории Ньюпорта (остров Уайт) нового магазина (лавки) после того, как он продал свой магазин. Указанное обещание послужило основанием для увеличения стоимости продаваемого магазина (лавки), т.е. было дано в порядке встречного удовлетворения за приобретение лавки. Суд посчитал подобное обещание правомочным, поскольку оно позволяло новому владельцу зарабатывать на привычке постоянных покупателей пользоваться услугами именно этой лавки, расположенной в привычном для них месте.

2. Hollowayvs. Holloway (1850) – рассматривалась проблема наименования (идентичности наименования) бизнеса, т.е. той роли, которую играет для бизнеса в целом Данный вид гудвилл, как гудвилл наименования. Судом было принято решение о наложении взыскания в связи с недобросовестным использованием наименования другой фирмы. Этот процесс является одним из самых известных процессов в истории формирования гудвилл, связанных с защитой гудвилл наименования. Основным результатом процесса явился вывод о том, что гудвилл наименования бизнеса связан непосредственно с бизнесом как юридическим лицом, которое создало этот гудвилл, а не с физическим лицом (учредителем) бизнеса.

3. MacDonald D.K. (1944) – в процессе заложены основы определения правовых носителей личного гудвилл при вычленении этого гудвилл из бизнеса. Установлен принцип, в соответствии с которым ценность бизнеса, ассоциируемая с личными связями или усилиями владельца, не относится к

числу активов бизнеса (т.е. не входит в состав гудвилл бизнеса), если у бизнеса как у юридического лица нет каких-либо договорных отношений на осуществление подобных услуг с этим лицом. Таким образом, для того, чтобы личный гудвилл владельца бизнеса входил в состав гудвилл бизнеса (юридический гудвилл), необходимо заключить договор между бизнесом как юридическим лицом и владельцем бизнеса как физическим лицом на оказание соответствующих услуг (выполнение работ).

4. Phillipsvs. FCT (1947) – гудвилл может основываться на исключительных (эксклюзивных) соглашениях, заключенных бизнесом; более того, эти соглашения могут составлять основную часть гудвилл бизнеса. Дело касалось нарушений по договору купли-продажи агентства новостей, действующего на основании контракта об исключительном праве распространять газеты в определенном регионе. Стоимость бизнеса практически равнялась стоимости его гудвилл, который полностью основывался на этом договоре. Таким образом, в процессе регламентирована такая разновидность гудвилл, как гудвилл бизнеса, вытекающий из договоров (контрактов).

Выпускная квалификационная работа выполнена мною самостоятельно. Использование материалов и других научных источников в работе имеют ссылки на них.

Отпечатано в одном экземпляре.
Список литературы (библиография) 48 наименований.
Электронный вариант выпускной квалификационной работы сдан на кафедру, размещен в электронно-библиотечной системе Института.

«____» _____20___ г. _____ _____
(подпись) (расшифровка подписи)