*На правах рукописи*

**Климашина Юлия Сергеевна**

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ ОСНОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА**

**ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание учёной степени

кандидата экономических наук

Новокузнецк – 2015

Диссертационная работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Сибирский государственный индустриальный университет»

|  |  |
| --- | --- |
| Научный руководитель: | **Баранов Павел Петрович,**доктор экономических наук, доцент |
| Официальные оппоненты: | доктор экономических наук, профессоркандидат экономических наук, доцент |
| Ведущая организация:  |  |

Защита состоится «\_\_» \_\_\_ 2016 г. в \_\_ на заседании диссертационного совета Д 212.169.03 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Новосибирский государственный университет экономики и управления – «НИНХ» по адресу: 630099, г. Новосибирск, ул. Каменская, 56, ауд. 29.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Новосибирский государственный университет экономики и управления – «НИНХ».

Объявления о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ: www.vak2.ed.gov.ru, а также на официальном сайте университета: www.nsuem.ru

Автореферат разослан «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2016 г.

Ученый секретарь

диссертационного совета Серга Людмила Константиновна

**ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ**

***Актуальность темы диссертационного исследования***

Турбулентный характер современной российской и мировой экономических систем пред­определяет рост величины и расширение спектра рисков в принятии решений субъектами рыночных отношений, что закономерно приводит к повышению требований в отношении обеспечения достоверности информационной ос­новы таких решений, значительная часть элементов которой формируется в бухгалтерском учёте и раскрывается в бухгалтерской финансовой отчётности организаций. На фоне упомянутых явлений особого внимания со стороны научного сообщества заслуживают проблемы методологии и методики бух­галтерского учёта наиболее дискуссионных и противоречивых объектов, од­ним из которых является деловая репутация организации.

Деловая репутация организации к настоящему времени не получила полноценной научной квалификации и раскрытия ни как экономическая, ни как учётная категория, однако, порядок её оценки и учёта, напротив, нашёл отражение в документах, регламентирующих и регулирующих ведение бух­галтерского учёта и формирование отчётности коммерческих организаций в России и за рубежом. Вместе с тем, анализ российских (РСБУ) и международных (МСФО) стандартов учёта и финансовой отчётности свидетельствует о наличии суще­ственных противоречий и высоком уровне неопределённости положений, раскрывающих методологию и методические аспекты бухгалтерской оценки деловой репутации, отражения её жизненного цикла на счетах бухгалтер­ского учёта и формирования информации о её состоянии в финансовой от­чётности.

Немаловажными факторами обострения проблем методологии и методических основ учёта деловой репутации организаций являются издание приказа Минфина РФ от 18 июля 2012 г. № 106н «О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации», а также ввод в действие и развитие норм федерального закона РФ от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», существенно расширяющих круг субъектов отечественного бизнеса, обязанных формировать консолидированную финансовую отчётность в соответствии с МСФО. Актуализация проблем учёта деловой репутации обусловлена тем, что её терминологический аналог – гудвил(л) – является одним из ключевых понятий в международных регулятивах отчётности, причём принципы оценки и учёта данного объекта, а также подход к раскрытию информации о нём, изложенные в IFRS 3 «Объединения бизнеса», IAS 36 «Обесценение активов» и IAS 38 «Нематериальные активы», сами по себе достаточно противоречивы и, кроме того, значительно отличаются от аналогичных положений РСБУ (ПБУ 14/2007 «Учёт нематериальных активов»).

Потенциальный рост рисков существенного искажения от­чётности в части раскрытия информации о деловой репутации во многом обусловлен положительной динамикой и весомыми объемами сделок, связанных со слияниями и поглощениями (рис. 1 и 2, по данным Информагентства AK&M), т.е. сделок, являющихся, согласно дей­ствующим стандартам, основной причиной возникновения приобретённой деловой репутации как объекта учёта и отчётности.



**Рисунок 1 - Динамика сделок на российском рынке M&A по сумме, $ млрд.**



**Рисунок 2 - Динамика сделок на российском рынке M&A по количеству**

Учитывая тот факт, что деловая репутация организации нормативно квалифицируется в учёте как объект внеоборотных активов, а величины её оценки, исходя из общепринятого подхода и данных рис. 1, могут быть весьма значитель­ными, неопределённость рассматриваемой категории и связанные с ней про­тиворечия являются потенциальным источником существенных искажений бухгалтерской отчётности, приводящих, в частности, к дисбалансу структуры активов организации, формированию неверных выводов о её ликвидности и платёжеспособности и, в конечном итоге, – к принятию пользователями от­чётности некорректных экономических и управленческих решений.

Таким образом, в сложившихся условиях развития рынка слияний и поглощений высокий уровень неопределённости и противоречивости, присущий существующей методологии учёта деловой репутации, несёт в себе серьёзные угрозы достоверности финансовой отчётности организаций, что и определяет актуальность темы представленного диссертационного исследования.

***Степень разработанности проблемы***

Характеризуя степень разработанности проблемной области бухгалтерского учёта деловой репутации организации, необходимо выделить два среза – теоретико-методологический и нормативно-методический.

В рамках теоретико-методологического среза период наиболее интенсивных научных исследований в области учёта деловой репутации приходится на конец XIX – первую половину XX века. Преимущественно представители британо-американской научной школы – Дж. Баурн, Л. Дикси, М. Тиллярд, У. Гандри, П. Лик, Р. Монтгомери, Ф. Пикслей, У. Патон и др. – инициировали и развили дискуссию об экономическом смысле и происхождении гудвил(л)а как категории бухгалтерского учёта, что позволило преодолеть период непризнания деловой репутации и доказать необходимость отражения её жизненного цикла в учёте и отчётности. Вместе с тем, следует отметить, что всё же основным результатом указанной дискуссии явился *подход к оценке* деловой репутации (как разницы между покупной стоимостью предприятия как единого имущественного комплекса и стоимостью его чистых активов по балансу), в то время как вопросы *методологии и методики учёта* гудвил(л)а остались малоизученными и решались на практике совершенно разными способами.

Начиная с 1920-х гг., к исследованиям британских и американских учёных активно подключились представители континентальной школы – Э. Шмаленбах, Дж. Кэтлетт и Н. Олсен, Р. Гинтер, Буссе фон Колбе, Г. Крипке, Ж. Ришар и др., причём в фокусе внимания европейских исследователей лежали в большей мере вопросы методики учёта деловой репутации, проблемы обобщения сложившихся национальных учётных практик и трансформации накопленного опыта в положения стандартов и регулятивов учёта и отчётности. В результате во многих национальных нормативно-методических документах (Стандарты общепринятой бухгалтерской практики Великобритании, Коммерческий кодекс Германии, Генеральный план счетов Франции и т.д.) во второй половине XX века появились требования и рекомендации, в соответствии с которыми деловая репутация однозначно трактовалась как объект нематериальных активов, подлежащий линейной амортизации в течение срока, определяемого на основе профессионального суждения бухгалтера.

Отечественные учёные Я.В. Соколов, В.В. Ковалёв, С.М. Бычкова, М.Л. Пятов, В.Я. Соколов, Н.В. Генералова, Н.А. Соколова, Н.В. Фадейкина, А.А. Шапошников, И.Ф. Ветрова, преимущественно представляющие санкт-петербургскую (ленинградскую) научную школу, приступили к исследованию проблем учёта деловой репутации лишь в конце 1990-х гг., однако, их активное участие в развитии международных научно-исследовательских проектов совместно с зарубежными учёными, вовлечёнными в работу международных и национальных институтов регулирования учёта и отчётности, позволило раскрыть меж- и внутрисубъектные противоречия, сложившиеся в методологии и методике учёта деловой репутации к началу XXI века, и вернуть эти противоречия в русло серьёзной научной дискуссии и исследовательской проблематики.

Проведённый в рамках диссертационного исследования анализ позволяет выделить в числе наиболее важных методологических и методических проблем учёта деловой репутации следующие:

1. проблемы квалификации и классификации деловой репутации как объекта бухгалтерского учёта и элемента бухгалтерской отчётности;
2. проблемы формирования и бухгалтерского учёта изменения стоимостного эквивалента деловой репутации организации;
3. проблемы обоснования и применения корреспонденций счетов для отражения возникновения и изменения деловой репутации;
4. проблемы идентификации балансодержателя деловой репутации и отражения её стоимости в бухгалтерской финансовой отчётности.

Перечисленные проблемы определяют логику диссертационного исследования, выбор методологических подходов и методов исследования, позволяют сформулировать его цель и основные задачи.

***Цель диссертационного исследования*** заключается в формировании альтернативного методического подхода к учёту деловой репутации организации, позволяющего снизить риск существенных искажений при ведении бухгалтерского учёта и раскрытии информации о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности предприятия в бухгалтерской финансовой отчётности.

Для достижения данной цели в рамках исследования решены следующие логически взаимосвязанные ***задачи***, определяющие структуру диссертации:

* изучены генезис и закономерности развития понятия деловой репутации организации в счетоведении (теории учёта), а также в российской и зарубежных учётных практиках;
* выявлены причинно-следственные связи в изменении подходов к трактовке понятия «деловая репутация организации» и её отражению в учёте;
* дана критическая оценка современной методологии и методики учёта деловой репутации с позиций концепции достоверного и добросовестного взгляда;
* определены основные направления совершенствования методологических и методических основ учёта деловой репутации;
* доказана несостоятельность существующих и обоснованы альтернативные взгляды на состав и характер причин возникновения деловой репутации как объекта бухгалтерского учёта, корреспонденцию счетов, необходимую для отражения её жизненного цикла, а также способы её рекапитализации;
* сформированы предложения по раскрытию информации о деловой репутации в бухгалтерской финансовой отчётности;
* сформулированные предложения интегрированы в единый методический подход;
* осуществлены апробация разработанного методического подхода к учёту деловой репутации и сопоставление полученных результатов с результатами использования существующих подходов.

***Область исследования***

Работа выполнена в соответствии с п.1.3. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учёта» и п.1.5. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных» Паспорта номенклатуры специальностей научных работников по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» (экономические науки).

***Объектом исследования*** в диссертационной работе выступает деловая репутация организации как категория бухгалтерского учёта.

***Предметом диссертационного исследования*** является методология и методика бухгалтерского учёта деловой репутации организации.

***Теоретическую и методологическую основу*** исследования составляют концепции гудвил(л)а и деловой репутации, а также балансовые теории, созданные и развиваемые представителями британо-американской, континентальной и российской научных школ. В процессе работы над диссертацией использовались законодательные и нормативно-правовые акты, международные, зарубежные и отечественные источники, монографии, научные статьи, материалы научно-практических конференций по теме исследования.

Диссертационное исследование осуществлено на основе применения диа­лек­тического метода, системно-ситуационного и процессного подходов, а также кон­кретно-при­кладных и специальных методов.

***Научная новизна диссертационного исследования*** заключается в разработке и обосновании авторского методического подхода к учёту и раскрытию в бухгалтерской финансовой отчётности информации о деловой репутации организации, отличающегося от существующих подходов интерпретацией причин квалификации деловой репутации в бухгалтерском учёте, порядком отражения в учёте изменения стоимости деловой репутации, а также корреспонденцией счетов, используемой для отражения её жизненного цикла, что способствует повышению полноты и достоверности информации, используемой субъектами рынка в принятии экономических и управленческих решений.

Указанный методический подход сформирован в результате интеграции положений, отражающих ***наиболее существенные научные результаты исследования***, полученные лично автором:

1. На основе аргументации необходимости отказа от существующего «алгоритмического» подхода к определению категории деловой репутации в бухгалтерском учёте предложено авторское определение, увязывающее природу деловой репутации как объекта нематериальных активов с будущими экономическими выгодами организации, получаемыми в форме доходов от приобретённых прав собственности на другие организации в результате наличия у них стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и воздействия иных благоприятных факторов внутренней и внешней среды.

2. С учётом возможности более достоверного отражения информации в учёте и отчётности, предложен альтернативный вариант идентификации причин признания деловой репутации организации в учёте, предполагающий, в отличие от существующего, замену права собственности на имущественный комплекс как объект сделки, определяющей возникновение деловой репутации, правом собственности на юридическое лицо, приобретаемым посредством финансовых вложений, при условии отсутствия у покупателя намерений лишения приобретаемой организации прав юридического лица.

3. Разработана альтернативная существующей корреспонденция счетов по принятию деловой репутации организации к учёту, предполагающая отнесение стоимостного эквивалента приобретённой деловой репутации, оцениваемой как разница между рыночной стоимостью компании и её собственным капиталом, на отдельные субсчёта счетов нематериальных активов и добавочного капитала, что позволит предотвратить исчезновение источника формирования деловой репутации из пассива бухгалтерского баланса, обусловленное действующей корреспонденцией счетов, и развёрнуто раскрывать информацию о гудвил(л)е в бухгалтерском балансе.

4. Обоснована необходимость изменения подхода к рекапитализации деловой репутации, заключающегося в переходе от линейной амортизации к ежегодному проведению теста на изменение стоимости с отражением суммы возможного изменения прямой (рост стоимости) и обратной (снижение стоимости) корреспонденцией на субсчетах счетов добавочного капитала и нематериальных активов, что позволит избежать необоснованного занижения финансового результата компании, возникающего под влиянием обусловленного действующей методикой двойного учёта эффекта от снижения деловой репутации.

***Теоретическая и практическая значимость исследования***

Теоретическая значимость диссертационного исследования заключается в расширении научных представлений о деловой репутации организации как объекте бухгалтерского учёта и элементе бухгалтерской финансовой отчётности. Кроме того, ряд положений диссертации – дефиниция понятия, состав предпосылок признания и порядок учёта изменения стоимости деловой репутации и др. – служат развитию существующих концепций гудвил(л)а.

Практическая значимость результатов исследования состоит в конкретных рекомендациях по формированию учётной политики в части обоснования профессионального суждения бухгалтера о порядке учёта и раскрытия в отчётности информации о приобретённой деловой репутации. Полученные в ходе диссертационного исследования результаты могут быть использованы бухгалтерами в практике ведения бухгалтерского учёта и формирования бухгалтерской финансовой отчётности, аудиторами – при планировании и реализации процедур проверки достоверности данных о внеоборотных активах и финансовых результатах организации, а также аналитиками – в процессе анализа и оценки финансового состояния организации.

***Апробация результатов исследования***

Основные положения диссертационного исследования прошли апробацию на Международных научно-практических конференциях «Инновационный потенциал бухгалтерского учета и экономического анализа», «Вызовы современного мира», «Перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в креативной экономике» (Новосибирск, Новосибирский государственный университет экономики и управления, 2014, 2013, 2012 гг.), Всероссийских научно-практических конференциях студентов, аспирантов и молодых учёных «Наука и молодёжь: проблемы, поиски, решения» (Новокузнецк, Сибирский государственный индустриальный университет, 2011, 2010, 2009, 2008 гг.), научно-методических семинарах кафедр «Бухгалтерский учёт и статистика» Сибирского федерального университета (г. Красноярск, 2013 г.) и «Финансы, учёт и аудит» Сибирского государственного индустриального университета (Новокузнецк, 2014 и 2015 гг.), а также в учебном процессе Сибирского государственного индустриального университета при подготовке экономистов по специальности 080109.65 Бухгалтерский учёт, анализ и аудит, бакалавров по направлению 080100.62 Экономика (профиль «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит») и при реализации программы профессиональной переподготовки «Бухгалтерский учёт, экономический анализ и аудит».

Кроме того, результаты диссертационного исследования используются в учебно-методическом обеспечении деятельности Кузбасского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов, в консалтинговой деятельности аудиторских организаций ООО «Кузнецк-Аудит» и ООО «Аудит-Консалтинг», а также в учётной политике ООО «Сибнииуглеобогащение».

***Публикация результатов исследования***

Основные положения исследования нашли отражение в 18 научных публикациях общим объёмом 9,8 п.л., в том числе, в 5 научных статьях в ведущих рецензируемых научных изданиях, рекомендованных ВАК при Минобрнауки РФ (общий объём 5,5 п.л., в т.ч. авторских 3,1 п.л.) и 13 материалах, статьях и тезисах Международных и Всероссийских научно-практических конференций (общий объём 4,3 п.л., в т.ч. авторских 3,3 п.л.).

***Структура диссертации***

Объём рукописи диссертационного исследования составляет 152 с. машинописного текста. Структура диссертации включает введение, основную часть, состоящую из 3 глав, заключение и библиографическое описание 146 использованных источников. Материал диссертации поясняет 18 таблиц и 16 рисунков.

**ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ**

1. **Авторское определение понятия «деловая репутация организации» для целей бухгалтерского учёта, увязывающее природу деловой репутации как объекта нематериальных активов с будущими экономическими выгодами организации, получаемыми в форме доходов от приобретённых прав собственности на другие организации в результате наличия у них стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и воздействия иных благоприятных факторов внутренней и внешней среды.**

Дефинитивное описание понятия «деловая репутация организаций» представляет собой базовую системную задачу, подлежащую решению в рамках диссертационного исследования, в первую очередь. Необходимость решения данной задачи обусловлена тем, что дефиниция ключевой категории определяет общую методологию и методические особенности учётных действий, направленных на достоверное отражение фактов хозяйственной жизни и их последствий в системе экономической информации организации. Совершенно очевидно, что выбор способа ведения бухгалтерского учёта факта хозяйственной жизни зависит от его экономической природы, полное и непротиворечивое описание которой даёт возможность обеспечить реализацию важнейшего из принципов бухгалтерского учёта – принципа приоритета экономического содержания хозяйственной операции над её юридической формой.

Проведённый анализ существующих дефиниций исследуемого понятия, содержащихся в научных трудах, нормативно-правовых и регулирующих документах, позволил сделать следующие выводы.

1. В научном сообществе отсутствует единство представлений о сущности деловой репутации организации как научной категории, о чём свидетельствует существенный разброс суждений, сформулированных учёными в авторских определениях.

2. Количество, интенсивность и временное распределение диссертационных исследований, посвящённых изучению и решению проблем, так или иначе связанных с деловой репутацией организации в контексте экономических наук, свидетельствует о том, что данное направление исследований находится в России лишь на начальной стадии развития.

3. Совершенно очевидной представляется «многослойность» категории деловой репутации, в интерпретациях которой отчётливо просматриваются признаки юридической, управленческой, экономической, маркетинговой и учётной мантий, причём, нередко признаки различных мантий переплетаются в рамках одной дефиниции, что не позволяет однозначно определить ту отрасль научного знания, в контексте которой автором предложена трактовка деловой репутации.

4. В контексте наиболее проработанной – юридической – мантии обращают на себя внимание такие признаки деловой репутации организации, как внешний характер её оценки, её трактовка в качестве уникального информационного образа предприятия и ассоциации с успешностью (эффективностью, результативностью) в предпринимательской деятельности.

5. В рамках экономико-управленческой и маркетинговой мантий учёные акцентируют внимание на факторах деловой репутации, информационных потребностях субъектов рынка и определяющей роли восприятия бизнеса в формировании его деловой репутации. При этом имеют место ассоциации деловой репутации организации с возможностью получения сверхприбыли и свойствами эмерджентности и синергии.

С точки зрения наиболее важной для целей настоящего исследования – учётной мантии – важными представляются следующие признаки деловой репутации организации, выделяемые отечественными учёными:

* нематериальная, неосязаемая, особенная, уникальная природа данного объекта;
* акцент на существование причинно-следственной связи между наличием у организации деловой репутации и её конкурентными преимуществами;
* увязка наличия деловой репутации организации с возможностью получения дополнительных экономических выгод (доходов, экстраординарных прибылей и т.п.).

Исследование показало, что общепринятая дефиниция рассматриваемой категории отсутствует, в то время как существующие многочисленные определения понятия деловой репутации организаций, содержащиеся в научных трудах и регулятивных документах, характеризуются рядом значимых недостатков, к числу которых целесообразно отнести следующие:

1. Преимущественно «алгоритмический» характер дефиниций, отражающий не экономическую природу деловой репутации, а лишь порядок расчёта её денежного эквивалента.
2. Наличие в определениях логического круга (тавтологии), в рамках которого дефиниция раскрывается через определяемый термин (дефидент), а дефидент определяется через дефиницию (в частности, отождествление деловой репутации и гудвилла).
3. Отсутствие в дефинициях родового признака, указывающего на ближайшее широкое понятие.
4. Игнорирование в дефинициях видового различия, выражаемого признаком или группой признаков, имманентно присущих деловой репутации и отсутствующих у других однородных понятий.
5. Отсутствие в дефинициях указаний на цели, область и ограничения их использования, обусловленные дисциплинарной мантией, в рамках которой формулируется определение.

Необходимость устранения указанных недостатков и минимизации связанных с ними рисков существенного искажения бухгалтерской финансовой отчётности обусловили формирование в рамках диссертационного исследования новой дефиниции категории «деловая репутация организации», удовлетворяющей классическим требованиям методологии науки и раскрывающей экономическую природу деловой репутации организации как объекта бухгалтерского учёта и элемента бухгалтерской финансовой отчётности:

*Деловая репутация организации как объект бухгалтерского учёта – это особый вид нематериальных активов, представляющий собой стоимостный эквивалент будущих экономических выгод, получаемых организацией в форме доходов от приобретённых прав собственности на другие организации вследствие наличия у них стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и воздействия иных благоприятных факторов внутренней и внешней среды*.

1. **Альтернативный вариант идентификации причин признания деловой репутации организации в учёте, предполагающий, в отличие от существующего, замену права собственности на имущественный комплекс как объект сделки, определяющей возникновение деловой репутации, правом собственности на юридическое лицо, приобретаемым посредством финансовых вложений, при условии отсутствия у покупателя намерений лишения приобретаемой организации прав юридического лица.**

Критический анализ общепринятого подхода к идентификации условий признания деловой репутации в отечественном учёте, предусматривающего единственную непосредственную причину её признания – приобретение предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части) – убедительно свидетельствует о несостоятельности данного подхода. Привлечение основных положений теории слоёв факта хозяйственной жизни позволило, на основе исследования данного условия в контексте экономического и юридического слоёв, осуществить теоретическое обобщение присущих ему недостатков и систематизировать их аргументацию в графическом формате (рисунок 3).

Нарушение в контексте общепринятого подхода трёх фундаментальных принципов бухгалтерского учёта, в совокупности с рядом присущих ему противоречий и учётных аномалий, детально охарактеризованных в тексте диссертации, представляется вполне достаточным для пересмотра общепринятого подхода к идентификации условий признания деловой репутации в отечественном бухгалтерском учёте.

Обновление данного подхода предполагает ряд ключевых моментов:

**Рисунок 3 – Недостатки традиционного подхода к идентификации условий признания деловой репутации и их последствия**

**Принцип приоритета экономического содержания над юридической формой факта хозяйственной жизни**

**Допущение непрерывности деятельности**

**Принцип имущественной обособленности**

Невозможность сохранения конкурентных преимуществ, обусловленных высоким интеллектуальным потенциалом предприятия

Невозможность влияния на величину деловой репутации посредством инвестиционной деятельности организации-покупателя

Сложность оценки стоимости деловой репутации в динамике

Неопределённость последствий реновации генерирующей единицы

Сложность в прогнозировании и оценке экономических выгод, обусловленных деловой репутацией

«Обнуление» актива бухгалтерского баланса приобретаемого предприятия

Сложность обоснования срока полезного использования деловой репутации

Повышение трудоёмкости и снижение достоверности учёта деловой репутации при принятии на баланс генерирующих единиц

Обоснованные сомнения в возможности принятия к учёту обязательств приобретаемой организации

Бухгалтерская интерпретация сделки в качестве купли-продажи активов

Неотличимость сделки купли-продажи предприятия от сделки купли-продажи активов по экономическому содержанию

Неопределённость связей деловой репутации с генерирующими единицами

Нормативная неопределённость понятия «имущественный комплекс»

Исключение возможности

приобретения предприятия посредством финансовых вложений

**Приобретение предприятия как единого имущественного комплекса (и его части)**

1. Отказ от признания деловой репутации в бухгалтерском учёте в случае, когда предметом договора купли-продажи являются права собственности на имущество и обязательства одной из сторон, переход которых к покупателю не связан с переходом права собственности на саму организацию. В основе данного подхода лежит принцип имущественной обособленности, предусматривающий необходимость отделения прав собственности на имущество организации от прав собственника на саму организацию. Таким образом, поскольку в «традиционном» случае вопрос о переходе права собственности на юридическое лицо, активы и обязательства которого приобретаются, не затрагивается отечественными бухгалтерскими стандартами, концентрирующимися на неопределённой категории имущественного комплекса, то и оснований для использования методологии учёта, отличной от классического подхода к учёту фактов приобретения имущества и обязательств не возникает.
2. Признание в учёте покупателя и отражение в его бухгалтерской финансовой отчётности приобретённой деловой репутации при одновременном соблюдении следующих условий:
* предметом договора купли-продажи являются права собственности на организацию, определяющие вхождение организации-покупателя в состав учредителей (акционеров) приобретаемого предприятия. Соблюдение данного условия обеспечивает целостность всех элементов приобретаемой организации – средств труда, предметов труда и рабочей силы, а также сохранение стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и воздействия иных благоприятных факторов внутренней и внешней среды – синергетический эффект от взаимодействия которых генерирует деловую репутацию;
* исполнение договора предполагает переход акций или долей в уставном капитале приобретаемого предприятия организации-покупателю. Данное условие продиктовано правомерностью увязки будущих экономических выгод от покупки организации с дивидендами по акциям или доходами от участия в уставном капитале. Кроме того, использование данного условия открывает возможности обеспечения объективной оценки деловой репутации на основе её увязки с доходностью ценных бумаг или долей;
* у организации-покупателя отсутствуют намерения ликвидации статуса юридического лица приобретаемого предприятия. Такое требование обусловлено необходимостью соблюдения допущения непрерывности деятельности и сохранения всего комплекса предпосылок получения синергетического эффекта от взаимодействия продуцентов деловой репутации;
* у организации-покупателя отсутствуют намерения перепродажи приобретённых прав собственности в течение, как минимум, 12 месяцев с момента покупки. Данное условие опирается на те же основания, что и предыдущее, и, кроме того, позволяет обеспечить прохождение цикла бухгалтерской процедуры, позволяющее достоверно установить и экономически оценить фактическое получение экономических выгод от права собственности на приобретённую деловую репутацию.

Сформулированные условия органично сочетаются с предложенной дефиницией деловой репутации организации и создают основу для формирования корреспонденции счетов, описывающей признание деловой репутации в бухгалтерском учёте, и её отражения в бухгалтерской финансовой отчётности.

Таким образом, в целях обеспечения достоверности отражения информации в учёте и отчётности, в рамках диссертационного исследования предложен альтернативный вариант идентификации причин признания деловой репутации организации в учёте, предполагающий, в отличие от существующего, замену права собственности на имущественный комплекс как объект сделки, определяющей возникновение деловой репутации, правом собственности на юридическое лицо, приобретаемым посредством финансовых вложений, при условии отсутствия у покупателя намерений лишения приобретаемой организации прав юридического лица.

**3. Альтернативная существующей корреспонденция счетов по принятию деловой репутации организации к учёту.**

Формирование альтернативного подхода к бухгалтерскому учёту приобретённой деловой репутации и её отражению в бухгалтерской финансовой отчётности предполагает необходимость уточнения состава фактов хозяйственной жизни, связанных с признанием и изменением стоимости деловой репутации в учёте и отчётности, а также корректировку состава и корреспонденции счетов, используемых для отражения данных фактов.

Предлагаемый подход предусматривает целесообразность выделения трёх связанных с деловой репутацией фактов хозяйственной жизни:

* принята к учёту приобретённая деловая репутация организации;
* отражён прирост стоимости приобретённой деловой репутации организации;
* отражено обесценение приобретённой деловой репутации организации.

Для отражения указанных фактов предлагается открытие специального субсчёта «Приобретённая деловая репутация» к активному счёту 04 «Нематериальные активы», по дебету которого будут отражаться факты, приводящие к росту стоимости приобретённой деловой репутации (включая её признание в учёте), а по кредиту – факты хозяйственной жизни, определяющие снижение балансовой оценки деловой репутации. Однако, использование принципа двойной записи предполагает установление счёта, отражающего источник возникновения деловой репутации, её прироста и обесценения. В качестве такового предлагается использование пассивного счёта 83 «Добавочный капитал», по кредиту которого будет отражаться возникновение приобретённой деловой репутации и её удорожание, а по дебету – обесценение.

Предлагаемый вариант учёта в полной мере соответствует экономическому содержанию счетов 04 «Нематериальные активы» и 83 «Добавочный капитал», предусмотренному действующим Планом счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности и инструкции по его применению, однако, его легитимизация требует внесения в указанные документы соответствующих дополнений и изменений.

**4. Переход от линейной амортизации деловой репутации к ежегодному проведению теста на изменение стоимости с отражением суммы возможного изменения прямой (рост стоимости) и обратной (снижение стоимости) корреспонденцией на субсчетах счетов добавочного капитала и нематериальных активов.**

Как показало исследование, в международном научном сообществе имеет место широкий разброс мнений в отношении методологии отражения стоимостных изменений деловой репутации на различных стадиях её жизненного цикла. Характер подобных изменений может быть описан в рамках трёх категорий, вокруг которых группируются походы, характерные для различных национальных практик учёта:

1. Капитализация – прирост стоимости активов баланса, происходящий вследствие положительной динамики стоимости приобретённой деловой репутации (во всех используемых подходах имеет место лишь в результате признания деловой репутации после приобретения организации).
2. Декапитализация – снижение стоимости активов баланса, происходящее в результате обесценения деловой репутации (используется в МСФО-ориентированном учёте).
3. Рекапитализация – изменение структуры активов баланса в результате переноса части стоимости деловой репутации на себестоимость продукции, работ, услуг (используется в российском учёте и учёте ряда развивающихся стран).

Российские стандарты бухгалтерского учёта предписывают организации-покупателю осуществлять рекапитализацию приобретенной деловой репутации посредством начисления амортизации. ПБУ 14/2007 «Учёт нематериальных активов» декларирует единственно возможный способ начисления амортизации – линейный, со сроком списания 20 лет. Совершенно очевидно, что подобный способ оценки и учёта изменения стоимости не соответствует экономической природе деловой репутации, величина которой объективно волатильна, подвержена существенным, неравномерным и разнонаправленным колебаниям, а потому пропорциональное снижение стоимости не отражает экономической сущности происходящих процессов.

Кроме того, и сам процесс рекапитализации, предполагающий перенос стоимости деловой репутации на себестоимость продукции, работ и услуг, является искусственным и не отражает экономического смысла изменений стоимости деловой репутации. Из общепринятого подхода к оценке и учёту изменения стоимости деловой репутации следует, что после признания в учёте на приобретённую деловую репутацию продолжают оказывать влияние лишь внутренние факторы организации-покупателя, в то время как очевидно, что исключить значительного воздействия на её величину внешних рыночных и иных институциональных факторов не представляется возможным. Более того, если придерживаться концепции генерирующих единиц, то логично предположить, что ограничение выбора методов начисления амортизации деловой репутации единственным линейным способом может не согласовываться с порядком амортизации генерирующих единиц, предусматривающим возможность использования четырёх методов начисления для целей бухгалтерского, и двух – для целей налогового учёта. С точки зрения профессиональной логики, и в отношении генерирующих единиц, и в отношении генерируемой ими деловой репутации должны использоваться одинаковые методы начисления амортизации, однако, такой метод единственный – линейный – и его безальтернативное использование значительно ограничивает существующие возможности оптимизации себестоимости и временн*о*го перераспределения налогового бремени, обусловленные нормами РСБУ и Налогового кодекса РФ.

Дополнительные проблемы при реализации общепринятого подхода к учёту изменения стоимости приобретённой деловой репутации связаны и с установлением периода её полезного использования, который, исходя из концепции генерирующих единиц должен соответствовать их срокам полезного использования. Однако, обеспечить такое соответствие практически не представляется возможным – весьма сложно себе представить ситуацию, когда все элементы приобретённого имущественного комплекса имеют одинаковые, равные 20 годам, сроки полезного использования. В связи с этим, возникает и вопрос о взаимосвязи стоимости деловой репутации с процессом выбытия генерирующих единиц, – вопрос, раскрытие которого отсутствует как в национальных, так и в международных стандартах учёта и финансовой отчётности.

Таким образом, рассмотренный комплекс проблем определяет существенные сложности в реализации принципа приоритета экономического содержания факта хозяйственной жизни над его юридической формой, диктующие необходимость пересмотра традиционного способа оценки и учёта изменения стоимости деловой репутации в ходе её жизненного цикла.

В качестве наиболее адекватного выхода из сложившейся ситуации целесообразно рассматривать следование западным концепциям, предусматривающим проведение теста на обесценение приобретенной деловой репутации, однако, процедура тестирования деловой репутации на предмет обесценения также характеризуется существенными недостатками и противоречиями, главными из которых являются невозможность в рамках данного подхода отразить объективно возможный рост стоимости деловой репутации и мультипликативное занижение финансового результата, возникающее в процессе отражения убытка от её обесценения.

Отталкиваясь от выводов о некорректности используемой в настоящее время рекапитализации деловой репутации в форме амортизационных отчислений в течение двадцати лет и основываясь на заключении об объективной возможности разнонаправленного изменения стоимости деловой репутации, а также принимая во внимание методологию учёта изменения стоимости деловой репутации, предусмотренную международными стандартами финансовой отчётности, в диссертации предлагается:

* отказ от практики начисления линейной амортизации стоимости приобретённой деловой репутации;
* отнесение приобретённой деловой репутации к категории активов с неограниченным (или неустановленным) сроком полезного использования;
* ежегодное проведение теста на изменение стоимости деловой репутации на основе профессионального суждения бухгалтера, предусматривающее, в отличие от норм МСФО, как возможность её обесценения, так и возможность её удорожания, с отнесением уменьшения или прироста стоимости, соответственно, на уменьшение или увеличение добавочного капитала организации-покупателя.

Изложенные положения дают возможность сформировать альтернативный общепринятому методический подход к учёту деловой репутации, предполагающий в общем виде последовательную реализацию трёх основных этапов:

Этап 1 – Оценка достаточности оснований для признания в учёте компании-покупателя приобретённой деловой репутации.

Этап 2 – Оценка приобретённой деловой репутации и её отражение в бухгалтерском учёте и отчётности компании-покупателя.

Этап 3 – Отражение динамики балансовой оценки в процессе жизненного цикла приобретённой деловой репутации.

Детализированная структурно-логическая схема предлагаемого методического подхода к учёту деловой репутации представлена на рис.4.

Каждый из указанных этапов представляет собой отдельный элемент общего методического подхода, имеющий свой определенный результат, игнорирование которого приводит к искажению данных финансовой отчётности компании, и как следствие, вводит в заблуждение заинтересованных пользователей.

|  |
| --- |
|  Приобретение предприятия как единого имущественного комплексанетда1Приобреталось ли право собственности на организацию посредством финансовых вложений?Существует ли у покупателя намерение лишить приобретённую организацию прав юридического лица?нетда32даСписание деловой репутации по балансовой стоимостиД83 К04нетдадаД83 К04Д04 К83$$∆GW>0$$Оценка изменения стоимости деловой репутации за период: $∆GW=GW×\left(I-1\right)$Оценка индекса изменения стоимости деловой репутации за период: $I=\frac{C\_{m}}{C\_{b}}$Право собственности на приобретённую организацию сохранено?Д04 К83Дополнение учётной политики организации-покупателя положениями по учёту жизненного цикла деловой репутацииОтражение деловой репутации на счетах организации-покупателяОценка деловой репутацииРешение о признании деловой репутации в учёте организации-покупателянетнет |
|  |

**Рисунок 4 - Структурно-логическая схема методического подхода**

**к учёту деловой репутации организаций**

Использование данного подхода на практике позволит, по мнению автора, снять имеющиеся в действующих учётных стандартах противоречия и существенно снизить присущую им неопределённость, что приведёт к повышению достоверности отражения финансового состояния организаций в бухгалтерской отчётности и откроет возможность адекватной оценки и учёта одной из самых сложных бухгалтерских категорий – деловой репутации организаций.

**СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ АВТОРОМ**

**ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

***Публикации в рецензируемых научных журналах, входящих в Перечень ВАК при Минобрнауки РФ:***

1. Климашина, Ю.С. Альтернативный подход к учёту деловой репутации организаций / Ю.С. Климашина // Аудитор. – 2015. – № 10. – С. 42 – 49. – 1 п.л.
2. Климашина, Ю.С. Российская методология учёта деловой репутации на фоне мировых трендов: текущее состояние и вектор развития / П.П. Баранов, В.П. Козлов, Ю.С. Климашина // Международный бухгалтерский учёт. – 2014. – № 39. – С. 39-52. – 1,75 п.л. (в т.ч. авторских – 0,75 п.л. ).
3. Климашина, Ю.С. Неопределённость понятия деловой репутации: последствия для учёта и отчётности / П.П. Баранов, В.П. Козлов, Ю.С. Климашина // Международный бухгалтерский учёт. – 2014. – № 13. – С. 35-43. – 1,125 п.л. (в т.ч. авторских – 0,6 п.л. ).
4. Климашина, Ю.С. К вопросу об оценке и отражении эндогенной деловой репутации в отчётности организаций / П.П. Баранов, Ю.С. Климашина // Казанская наука. – 2013. – №3. – С. 24-27. – 0,5 п.л. (в т.ч. авторских – 0,25 п.л.).
5. Климашина, Ю.С. Проблемы формирования и применения профессионального суждения о деловой репутации в бухгалтерском учёте и аудите / П.П. Баранов, Ю.С. Климашина // Вестник НГУЭУ – 2012. – №4. – С.70-78. – 1,125 п.л. (в т.ч. авторских – 0,5 п.л. ).

***Публикации в прочих научных изданиях:***

1. Климашина, Ю.С. Альтернативный подход к отражению в учёте и отчётности показателя «Деловая репутация организации» / Ю.С. Климашина // Актуальные проблемы экономики и управления в XXI веке : сб. ст. Международной научно-практической конференции преподавателей и молодых учёных ; ФГБОУ ВПО «СибГИУ». – Новокузнецк : СибГИУ, 2015. – С. 52-57. – 0,375 п.л.
2. Климашина, Ю.С. Основные направления развития теории и практики учёта деловой репутации / Ю.С. Климашина // Инновационный потенциал бухгалтерского учета и экономического анализа : сб. ст. Международной научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «НГУЭУ «НИНХ». – Новосибирск : НГУЭУ, 2014. – С. 204-213. – 0,6 п.л.
3. Климашина, Ю.С. Российский и международный опыт учета деловой репутации организации / Ю.С. Климашина, П.П. Баранов // Перспективы развития бухгалтерского учёта, экономического анализа и аудита в креативной экономике: Материалы Международной научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «НГУЭУ «НИНХ». – Новосибирск : НГУЭУ, 2012. – С. 171-177. – 0,4 п.л. (в т.ч. авторских – 0,3 п.л.).
4. Климашина, Ю.С. Факторы эндогенной и экзогенной деловой репутации / Ю.С. Климашина, П.П. Баранов // Вызовы современного мира : Материалы Международной научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «НГУЭУ «НИНХ». – Новосибирск : НГУЭУ, 2013. – С. 113-114. – 0,2 п.л. (в т.ч. авторских – 0,1 п.л.).
5. Климашина, Ю.С. Сложности учёта и отражения в отчётности отрицательной деловой репутации организации / Ю.С. Климашина // Перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита в креативной экономике : сб. ст. Международной научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «НГУЭУ «НИНХ». – Новосибирск : НГУЭУ, 2012. – С. 178-181. – 0,3 п.л.
6. Климашина, Ю.С. Развитие современной формы бухгалтерского баланса: анализ и перспективы / Ю.С. Климашина // Наука и молодёжь: проблемы, поиски, решения : сб. ст. Всероссийской научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «СибГИУ». – Новокузнецк : СибГИУ, 2011. – С. 275-281. – 0,4 п.л.
7. Климашина, Ю.С. О недостатках существующих способов оценки деловой репутации организации / Ю.С. Климашина, П.П. Баранов // Наука и молодёжь: проблемы, поиски, решения : сб. ст. Всероссийской научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «СибГИУ». – Новокузнецк : СибГИУ, 2010. – С. 322-325. – 0,2 п.л. (в т.ч авторских – 0,1 п.л.).
8. Климашина, Ю.С. Деловая репутация как объект научно-исторического развития / Ю.С. Климашина // Наука и молодёжь: проблемы, поиски, решения : сб. ст. Всероссийской научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «СибГИУ». – Новокузнецк : СибГИУ, 2009. – С. 12-16. – 0,3 п.л.
9. Климашина, Ю.С. О необходимости методов учета и оценки деловой репутации / Ю.С. Климашина, П.П. Баранов // Поиск инновационных элементов развития анализа и бухгалтерского учета экономических процессов : сб. ст. Межрегиональной научно-практической конференции преподавателей вузов, ученых, специалистов и аспирантов; ФГБОУ ВПО «НГУЭУ «НИНХ». – Новосибирск : НГУЭУ, 2009. – С. 163-165. – 0,2 п. л. (в т.ч. авторских – 0,1 п.л.).
10. Климашина, Ю.С. В погоне за международными стандартами: учет и оценка деловой репутации организации / Ю.С. Климашина, П.П. Баранов // Наука и молодёжь: проблемы, поиски, решения : сб. ст. Всероссийской научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «СибГИУ». – Новокузнецк : СибГИУ, 2009. – С. 247-250. – 0,25 п.л. (в т.ч. авторских – 0,15 п.л.).
11. Климашина, Ю.С. Необходимость совершенствования методов учёта деловой репутации организации / Ю.С. Климашина, П.П. Баранов // Наука и молодёжь: проблемы, поиски, решения : сб. ст. Всероссийской научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «СибГИУ». – Новокузнецк : СибГИУ, 2009. – С. 233-235. – 0,2 п.л. (в т.ч. авторских – 0,1 п.л.).
12. Климашина, Ю.С. Расчет деловой репутации как добавленной экономической ценности при продаже муниципальных предприятий / Ю.С. Климашина, Л.П. Щеглова // Труды Всероссийской Олимпиады развития Народного хозяйства в России ; Молодёжный союз экономистов и финансистов России. – Москва : МСЭФ, 2008. – С. 500-510. – 0,6 п.л. (в т.ч. авторских – 0,3 п.л.).
13. Климашина, Ю.С. Оценка деловой репутации организации / Ю.С. Климашина, Л.П. Щеглова // Наука и молодёжь: проблемы, поиски, решения : сб. ст. Всероссийской научно-практической конференции ; ФГБОУ ВПО «СибГИУ». – Новокузнецк : СибГИУ, 2008. – С. 288-292. – 0,25 п.л. (в т.ч. авторских – 0,15 п.л.).