

УДК 330:657.6

DOI: 10.26140/knz4-2019-0804-0030

**ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ И СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ
УЧЕТА И ОЦЕНКИ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ**

© 2019

SPIN: 5975-4995

AuthorID: 626492

ORCID: 0000-0002-4277-6872

Боровицкая Марина Владимировна, кандидат экономических наук,
доцент департамента «Учета, анализа и аудита»*Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации
(127083, Россия, Москва, улица Верхняя Масловка, 15, e-mail: geht066@mail.ru)*

Аннотация. В статье рассматриваются аспекты учета и отчетности деловой репутации организации, которые в условиях современного рынка являются одним из наиболее обсуждаемых и спорных вопросов учетной практики. От того, насколько правильно идентифицирована и оценена величина деловой репутации компании в результате соответствующих сделок, зависит достоверность данных ее финансовой отчетности. Помимо этого, возникает много вопросов и трудностей в оценке деловой репутации организации в связи с неоднозначным и нечетким пониманием в действующем российском законодательстве и специальной литературе терминов «деловая репутация» и «гудвилл». Автором в настоящей статье была проанализирована российская и зарубежная практика бухгалтерского учета деловой репутации. По мнению автора, важным аспектом в учете деловой репутации по приобретенным компаниям отводится такой процедуре как тестирование на предмет обесценения на практике, по результатам которой определяется информация, необходимая к раскрытию в финансовой отчетности согласно МСФО. В статье особое внимание уделено рассмотрению основных методов и алгоритма проведения процедуры тестирования на предмет обесценения. В статье автором предпринята попытка рассмотреть пошагово процесс определения возмещаемой стоимости каждой единицы, генерирующей денежные средства. В ходе тестирования определяется возмещаемая стоимость генерирующих единиц на основе расчета ценности их использования на отчетную дату. Ценность от использования, как правило, рассчитывается с помощью модели дисконтированных денежных потоков, которые в свою очередь можно рассчитывать исходя из прогноза денежных потоков на планируемый период времени, с учетом инфляции и спроса на производимую продукцию. Автор подчеркивает, что действующая модель ежегодного обесценения требует совершенствования, направленного на минимизацию затрат, связанных с осуществлением процедуры обесценения. В целях устранения недостатков метода тестирования на обесценение, связанных со сложностью и дороговизной расчетов, автором предложены варианты действий в этом направлении. Представленные рекомендации по усовершенствованию методики учета деловой репутации позволят экономическим субъектам усовершенствовать данную практику учета и предоставлять наиболее полную и объективную информацию о деловой репутации в бухгалтерской отчетности.

Ключевые слова: деловая репутация организации, гудвилл, оценка фирмы, нематериальные активы, международные стандарты финансовой отчетности, генерирующая единица, возмещаемая стоимость, прогнозирование денежных потоков.

**THE MAIN DIRECTIONS OF DEVELOPMENT AND IMPROVEMENT OF ACCOUNTING
AND EVALUATION OF BUSINESS REPUTATION**

© 2019

Borovitskaya Marina Vladimirovna, candidate of economic Sciences,
associate Professor of Department "Accounting, analysis and audit"*Financial University under the Government of the Russian Federation
(127083, Russia, Moscow, Verkhnyaya Maslovka street, 15, e-mail: geht066@mail.ru)*

Abstract. The article discusses the aspects of accounting and reporting of the business reputation of the organization, which in today's market is one of the most discussed and controversial issues of accounting practice. The reliability of the company's financial statements depends on the extent to which the company's business reputation is correctly identified and assessed as a result of the relevant transactions. In addition, there are many questions and difficulties in assessing the business reputation of the organization due to the ambiguous and unclear understanding in the current Russian legislation and special literature of the terms "business reputation" and "goodwill". The author in this article analyzed the Russian and foreign practice of business reputation accounting. According to the author, an important aspect in the accounting of goodwill for acquired companies is assigned to such a procedure as testing for impairment in practice, the results of which determine the information required for disclosure in the financial statements in accordance with IFRS. The article focuses on the main methods and algorithm of the impairment testing procedure. In the article, the author attempts to consider step by step the process of determining the recoverable value of each cash-generating unit. During testing, the recoverable amount of generating units is determined based on the calculation of the value of their use at the reporting date. Value in use is usually calculated using a discounted cash flow model, which in turn can be calculated based on the forecast cash flows for the planned period of time, taking into account inflation and demand for manufactured products. The author emphasizes that the current model of annual impairment requires improvement aimed at minimizing the costs associated with the implementation of the impairment procedure. In order to eliminate the shortcomings of the method of testing for impairment associated with the complexity and high cost of calculations, the author proposed options in this direction. The presented recommendations on improving the methodology of business reputation accounting will allow economic entities to improve this accounting practice and provide the most complete and objective information about business reputation in the financial statements.

Keywords: goodwill, valuation of the company, intangible assets, international financial reporting standards, generating unit, recoverable amount, cash flow forecasting.

ВВЕДЕНИЕ

Одним из наиболее обсуждаемых и спорных вопросов учетной практики в последнее время является проблема отражения в учете деловой репутации компании [1-3]. От того, насколько правильно идентифицирована и оценена величина деловой репутации компании в ре-

зультате соответствующих сделок, зависит достоверность данных ее финансовой отчетности. В последние годы деловая репутация стала не только ключевым ресурсом управления компанией, но и ее основным конкурентным преимуществом, в связи с чем у делового и научного сообщества растет интерес к проблемам фор-

мирования и управления деловой репутацией. Процессы слияния и поглощения являются одними из способов экономического роста компании, поэтому экономические субъекты нередко прибегают к использованию данных методов для улучшения финансово-экономического состояния организации.

МЕТОДОЛОГИЯ

Вопросам методов, технологий и условий формирования деловой репутации посвятили свои труды такие видные зарубежные и российские ученые, как К. Биркинг, Б. Брюс, Д. Бурстин, Б. Джи, Г. Даулинг, У. Йохансон, А. Шимборский, Д. Шнайдер, М. Томилин, Е. Харитонов, А. Шабельник, В. Шкардун и др. [4-13]

Изучение аспектов деловой репутации в последние годы приобретает все большую актуальность и вызывает наибольший интерес у всех заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности, в первую очередь топ менеджеров компаний и организаций, а также потенциальных инвесторов. Деловая репутация, или гудвил остается предметом одних из самых жарких споров среди теоретиков и практиков. Изучению данного понятия и его влияния на показатели финансовой отчетности посвящено огромное множество исследований ведущих экономистов как теоретиков, так и практиков.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Важным аспектом в учете деловой репутации по приобретенным компаниям отводится такой процедуре как тестирование на предмет обесценения на практике, по результатам которой определяется информация, необходимая к раскрытию в финансовой отчетности согласно МСФО.

При составлении отчетности Группа проводит тестирование гудвила на обесценение в соответствии с МСФО 36 «Обесценение активов», в ходе которого определяется возмещаемая стоимость каждой единицы, генерирующей денежные средства [14-19].

Единицей, генерирующей денежные средства (генерирующая единица), являются компании Группы, представляющие наиболее низкий уровень внутри Группы, на котором гудвил отслеживается для целей внутреннего управления и который не превышает уровень операционного сегмента Группы.

На практике осуществляется ежегодное тестирование гудвила на предмет обесценения. В ходе тестирования определяется возмещаемая стоимость генерирующих единиц на основе расчета ценности их использования на отчетную дату. Ценность от использования, как правило, рассчитывается с помощью модели дисконтированных денежных потоков. Будущие денежные потоки можно рассчитывать исходя из прогноза денежных потоков на планируемый период времени, с учетом инфляции и спроса на производимую продукцию. Первичным источником информации для расчета ценности использования, к примеру, целесообразно брать утвержденный руководством бизнес-план Группы, включающий прогноз денежных потоков на предстоящий год.

Для прогнозирования величины ожидаемых денежных потоков на последующие годы необходимо определить их ежегодные темпы роста. Это возможно сделать с помощью экстраполяции ретроспективных данных и с учетом прогнозируемой инфляции. При выборе темпов роста денежных потоков могут иметь место ряд допущений. Например, допустим, что в отношении выручки от продаж будущие темпы роста были оценены в размере 5% в год по итогам рассмотрения комплекса взаимосвязанных факторов, таких как темпы роста выручки в предыдущие годы по всем компаниям Группы, закрепленное в утвержденном стратегическом плане развития ожидаемое повышение эффективности продаж, изменение спроса, рост цен и объемов продаж в прогнозируемый период.

В отношении показателей платежей по расходам в ходе текущей деятельности принимаем в расчет, что расходы на персонал, на производство и размещение

рекламы, а также налоги (включая налог на прибыль) будут коррелировать с ростом выручки, т.е. увеличиваться в среднем на 5% ежегодно. Денежные потоки по расходам на оборудование, помещения, материалы, мероприятия, управленческие и прочие текущие расходы, согласно допущениям, будут увеличиваться каждый год согласно прогнозируемому уровню инфляции на этот год, закреплённому в Прогнозе долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2030 года. Таким образом, в расчетах будет определена инфляция по усредненному варианту прогноза в планируемом периоде.

Приняв вышеуказанные допущения можно будет рассчитать ожидаемые будущие денежные потоки в каждом прогнозируемом году для каждой из выбранных компаний.

Далее необходимо будет продисконтировать полученные ожидаемые будущие денежные потоки с использованием оценочной рыночной рублевой средне-взвешенной стоимости капитала на отчетную дату - 31 декабря текущего года. В качестве ставки дисконтирования прогнозных денежных потоков можно использовать средневзвешенную стоимость капитала (WACC - Weighted Average Cost of Capital). Средневзвешенная стоимость капитала рассчитывается как средняя процентная ставка по всем источникам финансирования, учитывающая удельный вес каждого источника в общей стоимости, с учетом доли собственного капитала и доли заемных средств в общей структуре капитала.

Для определения целевого соотношения рыночных стоимостей собственного и заемного капитала, как это происходит на практике в таких случаях, целесообразно воспользоваться показателем их среднотраслевого соотношения [20].

Требуемую доходность на собственный капитал (rE) возможно рассчитать с помощью модели определения стоимости капитальных активов CAPM (Capital Asset Pricing Model). Одной из модификаций модели является расчет, включающий такие показатели, как требуемая (ожидаемая) доходность на собственный капитал, безрисковая ставка доходности, коэффициент, характеризующий связь между риском отрасли и риском конкретной компании (рассчитывается по статистическим данным), а также показатель премии за вложения в ценные бумаги. Таким образом, получим требуемую доходность собственного капитала:

При выборе стоимости долга для расчета WACC целесообразно рассматривать такую ставку, которая доступна, если ей потребуются привлечь дополнительный заем, не меняющий существенно структуру ее капитала. В качестве такой ставки на основании статистических сведений Центрального Банка РФ необходимо использовать средневзвешенную процентную ставку в годовом исчислении по кредитам, предоставленным кредитными организациями нефинансовым организациям в рублях (по 30 крупнейшим банкам) сроком свыше 3 лет [21].

На основе полученных показателей возможно рассчитать итоговую сумму WACC:

Далее следует продисконтировать на отчетную дату ожидаемые будущие денежные потоки с использованием полученной оценочной рыночной рублевой средне-взвешенной стоимости капитала WACC. Затем сравнить полученные расчетные показатели с балансовой стоимостью генерирующей единицы, состоящей из балансовой стоимости активов, которые могут быть прямо отнесены или распределены на разумной и последовательной основе на генерирующую единицу.

В финансовой отчетности по итогам тестирования будет раскрыта распределенная по генерирующим единицам величина гудвила на конец отчетного периода в виде таблицы и вышеописанный алгоритм расчета ценности использования, представленный вместе со всеми принятыми допущениями и оценочными значениями, включая период прогноза, прогнозируемые темпы роста

выручки компаний на предстоящий период, прогнозируемые темпы роста инфляции, прогноз руководства, ставку дисконтирования и способ ее расчета.

По итогам осуществления метода тестирования на обесценение можно сделать вывод о том, что процедура является одной из наиболее сложных и трудозатратных в бухгалтерском учете. Методу характерна высокая степень подверженности применению оценочных значений и профессиональных суждений, в особенности применяемых в отношении расчета ценности использования.

Для получения более полного и достоверного мнения относительно процедуры последующего учета деловой репутации (гудвила) были рассмотрены соответствующие учетные практики в разных странах и регионах, проанализированы сходства и различия национальных норм, регламентирующих учет гудвила (деловой репутации). На основе изучения нормативных правовых актов были определены основные современные подходы к бухгалтерскому учету гудвила в мире и выделены группы стран, такие как Великобритания, Италия, Германия, Россия, Франция, Швеция, Япония, Австралия, Бразилия, Испания, Канада, Сингапур, США, Корея, Швейцария, придерживающихся каждого из существующих подходов.

Для анализа основных подходов учета гудвила, используемых в разных странах и регионах, были рассмотрены действующие в этих странах национальные стандарты (GAAP) и нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы такого объекта учета, как гудвил. По итогам изучения пунктов национальных стандартов в части изучаемого объекта бухгалтерского учета можно отметить единый подход в отношении расчета первоначальной стоимости гудвила, отражающейся в отчете о финансовом положении после объединения компаний. Во всех странах такой стоимостью является разница между покупной стоимостью компании и суммой имеющихся у нее активов (возможен разный способ оценки активов).

В зависимости от подходов к последующей оценке гудвила страны можно поделить на две группы, в первой из которых местные нормативно-правовые акты предписывают амортизировать гудвил в течение определенного периода, во второй – тестировать гудвил ежегодно на обесценение. Подход, которому присуща амортизация, применяется в таких странах, как Италия, Германия, Россия, Франция, Швеция, Япония. Ежегодное тестирование на обесценение устанавливается национальными бухгалтерскими стандартами Австралии, Бразилии, Испании, Канады, Сингапура и США [22].

В национальных стандартах Кореи и Швейцарии применяется подход, в соответствии с которым гудвил как амортизируется ежегодно, так и вместе с этим осуществляется его ежегодное тестирование на обесценение. В Великобритании и Швейцарии приобретателями компаний выбирается один из двух способов последующей оценки – или равномерная амортизация в течение срока использования 5-20 лет, или ежегодное тестирование на обесценение.

Близость взглядов на отражение и оценку гудвила в учете в ряде стран можно объяснить их принадлежностью к определенным экономическим и политическим союзам. Например, на территории Евросоюза действуют закрепляющие амортизацию гудвила Четвертая директива ЕС о годовой отчетности компаний 78/660 от 25.07.1978 и Седьмая директива ЕС о консолидированной отчетности 83/349 от 13.06.1983 [23]. Страны, входящие в Североамериканскую зону свободной торговли (Канада, США), вместе со странами Азиатско-Тихоокеанского сотрудничества придерживаются действующего МСФО 3 «Приобретение бизнеса», согласно которому гудвил – неамортизируемый актив, ежегодно тестирующийся на обесценение. Несмотря на некоторые исключения (Испания, Япония, Россия), отношения внутри экономико-политических союзов являются одним из

определяющих факторов, оказывающих влияние на подходы к отражению гудвила в бухгалтерском учете, установленные в нормативно-правовых актах и стандартах в одной отдельно взятой стране.

В соответствии с программой разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018-2020 гг. в Российской Федерации предположительно начиная с 2020 года вступит в силу для обязательного применения новый федеральный стандарт «Нематериальные активы». Проект ФСБУ «Нематериальные активы» был разработан некоммерческой организацией «Фонд развития бухгалтерского учета «Национальный негосударственный регулятор бухгалтерского учета «Бухгалтерский методологический центр» в соответствии со статьями 24 и 27 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и приказом Минфина РФ №70Н от 23.05.2016 «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг.». Проект прошел публичное обсуждение с заинтересованными лицами и по его итогам был представлен в Совет по стандартам бухгалтерского учета.

Определение деловой репутации, закрепленное в действующем ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (нематериальные активы, возникшие в связи с приобретением имущественного комплекса в целом или его части) в проекте ФСБУ «Нематериальные активы» отсутствует в связи с его противоречием МСФО и общепринятой мировой практике бухгалтерского учета, а также в связи с не прижившейся в РФ (фактическим отсутствием) практикой сделок по приобретению предприятия как имущественного комплекса. Таким образом, будет устранен один из явных недостатков действующего ПБУ – деловая репутация признается в бухгалтерском учете только при продаже предприятия как имущественного комплекса, но не возникает при поглощении покупкой долей в уставном капитале приобретаемой организации, что на практике происходит значительно чаще.

В проекте ФСБУ «Нематериальные активы» [24] учет деловой репутации предусмотрен, как и ранее, исключительно в случае ее приобретения у других лиц, затраты на ее самостоятельное создание признаются расходами. Последующая переоценка стоимости в отношении деловой репутации согласно проекту федерального стандарта не применяется. Вопросы механизма признания и оценки деловой репутации, согласно комментариям разработчиков стандарта по итогам обсуждений, должны решаться в соответствии с IFRS 3 «Объединения бизнеса» до момента принятия в будущем федерального российского стандарта по объединению бизнеса.

В ходе обсуждения замечаний по проекту федерального стандарта было отклонено предложение об использовании термина «гудвил» вместо деловой репутации, несмотря на то, что такой термин используется в подавляющем большинстве стран и, по распространенному в научных и деловых кругах мнению, является более подходящим. Однако, поскольку международный стандарт IFRS 3 «Объединения бизнеса» должен применяться по умолчанию на основании п. 7.1 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», включение специальных норм о признании гудвила по итогам обсуждений было признано избыточным.

Автор считает правильными предстоящие изменения в подходах к учету деловой репутации в российской системе бухгалтерского учета. Сближение требований российских стандартов с требованиями МСФО будет способствовать открытости и прозрачности отчетной информации российских компаний, повышению их конкурентоспособности, снижению стоимости привлекаемых средств и улучшению финансового состояния.

На международном уровне и в зарубежных странах относительно учета и оценки гудвила (деловой репутации) ведется множество дискуссий. Международный стандарт IFRS 3 «Объединения бизнеса», который применяется организациями с 2009 года, в течение первых

лет применения получил широкий спектр отзывов от академической среды, инвесторов и пользователей финансовой отчетности, бухгалтеров, аудиторов и регулирующих органов [14]. По содержанию отзывов пользователей финансовой отчетности можно выявить ряд недостатков и проблем в текущей системе бухгалтерского учета и оценки гудвила.

Пользователями отчетности информация о гудвиле и его обесценении, раскрываемая в соответствии со стандартами в финансовой отчетности, считается недостаточной. По их мнению, существующее раскрытие информации не дает достаточной сведений о том, является ли приобретение разумным инвестиционным решением и выполняет ли приобретенное предприятие показатели, запланированные на момент приобретения.

Одним из самых обсуждаемых и наиболее дискуссионных вопросов в отношении учета гудвила является способ его последующего учета. Не существует единого мнения по этому вопросу в том числе и среди разработчиков национальных бухгалтерских стандартов в разных странах. Несмотря на то, что в МСФО и ГААП США с недавних пор в отношении гудвила осуществляется периодическое тестирование на предмет обесценения, в ряде стран, в том числе в России, гудвил (деловая репутация) по-прежнему систематически амортизируется в течение срока полезного использования.

Многие считают, что модель теста на обесценение является слишком сложной, трудоемкой и дорогой, в связи с чем затраты на проведение теста, в как минимум нескольких случаях, могут превышать выгоды пользователей финансовой отчетности, которые они потенциально смогут получить от подготовленной информации.

Высокая степень субъективности оценок при проведении тестирования гудвила на обесценение является наиболее веским аргументом против применения данного метода. Субъективные оценки имеют место в момент отнесения гудвила к той или иной единице, генерирующей денежные средства, а также в ходе расчета ее возмещаемой стоимости. Необходимым параметром тестирования на предмет обесценения является определение «ценности использования», т.е. определение приведенной стоимости будущих денежных потоков, которые ожидает получить компания от генерирующей единицы. Необходимо заметить, что достаточно точно и объективно оценить показатель «ценности использования» практически невозможно, в силу прогнозного характера будущих денежных потоков.

По мнению ряда исследователей, при тестировании приобретенного гудвила на обесценение существует вероятность, что на прогнозируемые денежные потоки генерирующей единицы оказывает влияние не приобретенный, а заместивший его внутренне созданный гудвил, в то время как приобретенный гудвил уже перестал приносить экономические выгоды, что приводит к фактическому признанию внутренне созданного гудвила, что в явном или неявном виде запрещено современными бухгалтерскими стандартами.

Одной из альтернатив подходу периодического тестирования на обесценение является систематическая амортизация гудвила в течение определенного срока полезного использования. Однако, у этого варианта погашения стоимости гудвила также есть свои слабые стороны. Амортизация также, как и тест на предмет обесценения, подвержена субъективным оценкам. Срок полезного использования гудвила, являющийся оценочным значением, надежно определить невозможно по той же причине, что и при проведении тестирования на обесценение – невозможности предугадать будущее. Ни величина будущих экономических выгод, генерируемых гудвилем, ни срок, в течение которого компания будет получать эти выгоды, не могут быть надежно оценены.

Доводом против амортизации является также то, что в отличие от теста на обесценение, при амортизации изменение балансовой стоимости гудвила не зависит

от изменения имущественного положения компании. Возможность продолжения признания актива, если он продолжает генерировать экономические выгоды, в случае амортизации отсутствует – даже если актив будет продолжать приносить сверхприбыли сколь угодно долго, по окончании определенного срока актив не будет признаваться в финансовой отчетности. Вместе с тем, в случае фактического обесценения гудвила в первый год после признания, остаточная стоимость приобретенного гудвила будет продолжать признаваться в финансовой отчетности до конца срока его полезного использования.

В число альтернативных методов последующего учета гудвила, предлагаемых исследователями, входит способ немедленного погашения величины гудвила на уменьшение прибыли (убытка), или капитала покупателя в момент осуществления сделки по приобретению бизнеса. По нашему мнению, такой подход не учитывает экономическую сущность гудвила, которая говорит о том, что гудвил является активом, способным приносить экономические выгоды.

В качестве еще одного альтернативного метода погашения величины приобретенного гудвила рядом исследователей предлагается сочетать систематическую амортизацию гудвила с его периодическим тестированием на обесценение, поскольку тестирование на обесценение должно позволить избежать недостаточного погашения величины приобретенного гудвила при прекращении потока экономических выгод от его использования, а амортизация – замещения приобретенного гудвила внутренне созданным без погашения величины первого.

Однако, такой способ списания актива трудно назвать оптимальным, так как основные недостатки обоих подходов при их сочетании сохраняются – естественным образом увеличивается субъективность оценок как при тестировании гудвила на обесценение, так и при его амортизации, а также возрастает сложность и стоимость процесса учета. Кроме того, автор работы считает маловероятным замещение приобретенного гудвила внутренне созданным, поскольку сумма гудвила распределяется по единицам, генерирующим денежные средства, на уровне которых он тестируется на обесценение. Отсутствие признаков обесценения генерирующих единиц в течение длительного времени с большой долей вероятности может свидетельствовать о росте (или об отсутствии снижения) денежных притоков, формируемых исключительно возникшей в ходе объединения бизнеса генерирующей единицей, без ее замещения гудвилем, создаваемым внутри организации. В таких случаях равномерное списывание стоимости гудвила на расходы в течение длительного времени, применяемое при использовании метода амортизации, не способствовало бы достоверности данных, представляемых в финансовой отчетности.

Среди широко обсуждаемых в деловых и научных кругах способах последующего учета гудвила более верным можно считать метод, закрепленный в действующих международных стандартах финансовой отчетности, заключающийся в необходимости тестировать гудвил на предмет обесценения ежегодно. Однако, действующая модель ежегодного обесценения требует совершенствования, направленного на минимизацию затрат, связанных с осуществлением процедуры обесценения.

Несмотря на недостатки метода, ежегодное тестирование имеет ряд достоинств. Метод тестирования на обесценение больше сочетается с природой гудвила. Тестирование на обесценение позволяет продолжать признавать в финансовой отчетности приобретенный гудвил сколь угодно долго – до тех пор, пока не появятся признаки его обесценения. Соответственно имущественное положение компании не ухудшается, в отличие от амортизации, регулярно уменьшающей балансовую стоимость гудвила, даже если этот актив продолжает приносить сверхприбыли. Подход тестирования на обес-

сценение получил широкое признание разных групп пользователей отчетности как обеспечивающий полезной информацией относительно ожидаемых будущих денежных потоков, утвержденных руководством прогнозов операционных показателей.

В целях устранения недостатков метода тестирования на обесценение, связанных со сложностью и дороговизной расчетов, можно предложить упростить процедуру тестирования на обесценение. Одним из способов упрощения процедуры может быть сокращение требований стандарта относительно прогнозов будущих денежных потоков (п. 33 Стандарта). Предлагаем ограничиться тем, что прогноз денежных потоков должен основываться на данных последних финансовых бюджетов/прогнозов, утвержденных руководством. Таким образом это будет способствовать дисциплине составляемых прогнозов, уменьшив риск того, что используемые в расчетах прогнозы формируются только для целей финансовой отчетности и при этом не используются в операционной деятельности.

ВЫВОДЫ

Для упрощения процедуры тестирования на обесценение можно предложить рассмотреть такие варианты, как:

- тестировать гудвил на обесценение не на уровне единицы генерирующей денежные средства, а на уровне отчетного сегмента. Помимо упрощения процедуры и уменьшения затрат на составление отчетности, при данном варианте будет снижена степень субъективности, возникающая при распределении гудвила на генерирующие единицы, что должно повысить сопоставимость и полезность информации, раскрываемой в финансовой отчетности;

- пересмотреть методологию расчета возмещаемой суммы, установив только один возможный метод ее расчета – по справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие или по ценности использования. Наличие единого метода должно позволить снизить издержки на проведение тестирования. При отсутствии выбора и уменьшении степени субъективности профессионального суждения, повысится вероятность возможного признания убытков от обесценения, в том числе у компаний, которые, как правило, не склонны к признанию убытков в своей отчетности и стараются «отложить» их признание на следующие отчетные периоды;

- пересмотреть срок и условия проведения теста на обесценение, например, не меняя условие проводить тест на обесценение при наличии возможных признаков обесценения, проводить тестирование ежегодно в течение 3 лет после приобретения бизнеса, а в последующие годы проводить тестирование раз в 3 года, или ежегодно - в случае выявления убытков от обесценения в предыдущие 3 отчетных года. Подобные изменения в сторону сокращения частоты проведения тестирования на предмет обесценения позволят существенно сократить трудозатраты на составление отчетности при отсутствии существенных потерь в достоверности и полезности раскрываемой информации.

В связи с отрицательными отзывами деловой среды относительно текущих требований к раскрытию информации об объединениях бизнесов, в целях повышения уместности, надежности и сопоставимости информации об объединении бизнесов и его последствиях, предлагаем дополнить и усовершенствовать установленные в действующем стандарте требования. Раскрываемая информация должна предоставлять пользователям более подробные сведения о последующих результатах деятельности приобретенного бизнеса и о том, являлось ли приобретение хорошим инвестиционным решением и были ли достигнуты ключевые задачи объединения бизнесов.

Также предлагаем включить в раскрытия финансовой отчетности на момент объединения стратегическое обоснование для приобретения компаний и ключевые

цели объединения, которые хочет достичь руководство в результате проведения объединения бизнеса. Предлагается также раскрывать способы оценки руководством степени достижения поставленных ключевых целей объединения, оценивая их выполнение в последующие отчетные периоды и раскрывая результаты оценки в финансовой отчетности. Представленные дополнительные сведения в раскрытиях могут помочь пользователям проводить собственные оценки обесценения гудвила, а аудиторам дополнительная информация может понадобиться для возможного оспаривания прогнозов руководства, используемых при тестировании гудвила на обесценение.

В обобщении вышесказанного необходимо подчеркнуть, что представленные рекомендации позволяют экономическим субъектам усовершенствовать практику учета деловой репутации и предоставлять наиболее полную и объективную информацию о деловой репутации в бухгалтерской отчетности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 512 с.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 03.08.2018) // СПС КонсультантПлюс
3. Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» // СПС КонсультантПлюс.
4. Гудвил: синергетическая сущность, оценка, учет, анализ: монография / А.Е. Иванов, Н.А. Соколова, Н.В. Генералова, Е.Ю. Саломатина; под науч. ред. А.Е. Иванова. — М.: РИОР: ИНФРА-М, 2019. — 227 с.
5. Мокрова Л.П., Косорукова И.В. Инструменты управления деловой репутацией бизнеса и ее стоимостью // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2018. № 9 (204). С. 18-31.
6. Рустамова И.Т. Разработка стратегии развития предприятия сферы услуг с учетом потенциала деловой репутации // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2017. Т. 6. № 1 (18). С. 170-173.
7. Григорян Е.С. Деловая репутация как фактор устойчивого развития предприятия // XXI век: итоги прошлого и проблемы настоящего плюс. 2015. Т. 2. № 1 (23). С. 251-256.
8. Бердникова Л.Ф., Евстигнеева О.А. Ключевые направления в формировании стратегии развития города и региона // Jurnalul umanitar modern. 2018. №1.
9. Рустамова И.Т., Рустамов Н.Н. Ключевые направления повышения эффективности управления деловой репутацией предприятий сферы услуг // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2018. Т. 7. № 3 (24). С. 244-246.
10. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности: учебник / под ред. М.А. Федотовой, О.В. Лосевой. — М.: ИНФРА-М, 2019. — 352 с.
11. Финансовый учет: учебник / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — 6-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2019. — 622 с.
12. Генералова Н.В., Соколова Н.А. Учет обесценения активов на примере обесценения гудвила как область применения профессионального суждения // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — №26 — с.2-14.
13. Плотников В.С., Плотникова О.В. Гудвил в консолидированном учете и отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 4. С. 2-15.
14. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнеса» (ред. от 26.08.2015) // СПС КонсультантПлюс.
15. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» (ред. от 13.07.2015) // СПС КонсультантПлюс.
16. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» (ред. от 11.07.2016) // СПС КонсультантПлюс.
17. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. — 3-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2019. — 624 с.
18. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (ред. от 27.06.2016) // СПС КонсультантПлюс.
19. WACC: инструкция по расчету – МСФО на практике №8, август 2014 – URL: <https://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=348435>
20. Betas by Sector (US). Data Used: Multiple data services. Date of Analysis: Data used is as of January 2019 // New York University School of Social Work. URL: http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/New_Home_Page/datafile/Betas.html
21. Процентные ставки по кредитам и депозитам и структура кредитов и депозитов по срочности // Центральный Банк Российской Федерации. 2019. URL: http://www.cbr.ru/statistics/pdco/int_rat/
22. FASB, Financial Accounting Standards Board (Совет по стандартам финансового учета, США) – URL: <https://www.fasb.org/>
23. EUR-Lex – Access to European Union law (Доступ к законода-

тельству Европейского Союза) – URL:<https://eur-lex.europa.eu>
24. Проект Федерального стандарта бухгалтерского учета
«Нематериальные активы» // Некоммерческая организация Фонд
«НРБУ «БМЦ». URL:http://bmcenter.ru/Files/proekt_FSBU_NMA

Статья поступила в редакцию 05.11.2019

Статья принята к публикации 27.11.2019