

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. УЧЕТ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ В СДЕЛКАХ КУПЛИ-ПРОДАЖИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ КОМПЛЕКСОВ

Герасимова Л.Н., д.э.н., профессор

Финансовая академия при Правительстве РФ

В статье рассматриваются пути формирования положительной и отрицательной деловой репутации в сделках купли-продажи предприятия как имущественного комплекса. Исследован правовой аспект основных положений данных сделок и проведен анализ законодательных актов, регулирующих сделки. Выделены и проанализированы факторы, влияющие на формирование деловой репутации, рассмотрены ее современные формулировки и законодательные особенности. Определено значение деловой репутации для предприятия в условиях предпринимательской деятельности. Подробно рассмотрены и совершенствованы модели бухгалтерского и налогового учета покупки и продажи предприятия. Показаны расчеты по определению величины положительной, отрицательной деловой репутации, налога на добавленную стоимость.

ВВЕДЕНИЕ

При всем многообразии интересов учредителей, собственников в отношении развития организации, приоритетным, безусловно, является обеспечение ее устойчивости.

Изменения в экономике Российской Федерации, в области экономических отношений между субъектами хозяйственных, финансовых, коммерческих и иных видов деятельности вызвали к жизни новый вид правоотношений: купля и продажа предприятий.

Рассмотрим специфику объекта правоотношений и определенные законодателем особенности осуществления и оформления сделок купли-продажи имущественных комплексов и их отражения в бухгалтерском и налоговом учете.

ПРАВОВОЙ АСПЕКТ СДЕЛКИ КУПЛИ-ПРОДАЖИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ КОМПЛЕКСОВ

Прежде чем рассматривать непосредственно сделку купли-продажи, остановимся на особенностях предприятия в целом как имущественного комплекса. Согласно ст. 132 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ) имущественный комплекс:

- признается недвижимостью;
- используется для осуществления предпринимательской деятельности;
- имеет в составе все виды имущества, предназначенные для его деятельности:
 - земельные участки;
 - здания, сооружения;
 - оборудование, инвентарь, сырье, продукцию;
 - права требования, долги;
 - права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (коммерческое обозначение, товарные знаки, знаки обслуживания);
 - другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором (пп. 1, 2).

Предприятие в целом или его часть (например, структурное подразделение, выделенное на отдельный баланс) может быть объектом купли-продажи, залога, аренды и других сделок, связанных с установлением, изменением и прекращением вещных прав.

Правовые основы, порядок и требования купли-продажи имущественного комплекса регулируются ст. 559-566 параграфа 8 «Продажа предприятия» гл. 30 ГК РФ.

При этом составляется единый документ договора, согласно которому продавец обязуется передать в собственность покупателя предприятие в целом как имущественный комплекс, за исключением прав и обязанностей, которые он не вправе передавать другим лицам. К правам и обязанностям, которые не переходят к покупателю, относятся:

- разрешения (лицензии) на занятие соответствующей деятельностью, которыми обладало предприятие до смены собственника (п. 1 ст. 559 ГК РФ);
- задолженность по налогам и сборам (п. 3 ст. 44 НК РФ, не предусматривается прекращение или передача обязательств в случае продажи компании как имущественного комплекса).

Конкретный перечень реализуемого имущества и имущественных прав устанавливается сторонами самостоятельно. Как правило, исключительные права на средства индивидуализации продаваемого предприятия, его продукции, работ или услуг (например, коммерческое обозначение, товарные знаки, знаки обслуживания), а также права использования указанных средств индивидуализации, принадлежащие продавцу на основании лицензионных договоров, переходят к покупателю (п. 2 ст. 559 ГК РФ). Однако в договоре продажи предприятия стороны могут предусмотреть иной порядок перехода таких прав.

Пример 1

ЗАО «Пекарь» занимается выпечкой и реализацией хлебобулочных изделий на основании лицензии на осуществление хлебопекарной деятельности. Организации принадлежат несколько пекарен, складские помещения, у нее имеются собственные товарные знаки, под которыми выпускаются хлеб и лаваши. В январе компания решила продать свой бизнес и нашла на него покупателя – ООО «Калина».

В результате заключения и регистрации сделки о продаже хлебопекарного бизнеса к ООО «Калина» перейдут все активы предприятия, в том числе пекарни и склады (вместе с печами, оборудованием, компьютерами, остатками сырья, материалов), а также товарные знаки.

Лицензия на осуществление хлебопекарной деятельности останется у продавца, так как она была получена на конкретное юридическое лицо – ЗАО «Пекарь».

В то же время ЗАО «Пекарь» вправе продолжить хлебопекарную деятельность, но с использованием других товарных знаков, либо может заняться иными видами бизнеса.

Цена договора купли-продажи предприятия определяется по соглашению сторон.

Процесс передачи имущественного комплекса от продавца к покупателю осуществляется в три этапа.

1. Допродажное изучение объекта.
2. Передача объекта.
3. Переход права собственности (рис. 1).

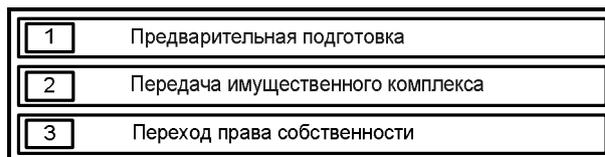


Рис.1. Процесс передачи имущественного комплекса от продавца к покупателю

I этап

Сторонами составляются и рассматриваются следующие документы (п. 2 ст. 561 ГК РФ):

- акт полной инвентаризации предприятия в соответствии с методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Министерства финансов РФ (Минфин РФ) от 13 июня 1995 г. №49. Инвентаризация – это проверка фактического наличия числящихся на балансе ценностей (материальных и нематериальных активов) предприятия и их сохранности, описание основных признаков и определение текущего состояния, а также это один из способов оценки состава предприятия. В данном случае касается всего имущества и прав требования, включаемых в состав предприятия, даже тех, которые не подлежат передаче покупателю в силу закона и по договоренности сторон;
- форма 1 «Бухгалтерский баланс» на конкретный период;
- аудиторское заключение о составе и стоимости предприятия;
- полный перечень кредиторской задолженности предприятия с указанием конкретных кредиторов, характера, размера долга перед ними и сроков их погашения.

II этап

При передаче объекта продавцом покупателю:

- составляется передаточный акт, включающий сведения об имуществе предприятия, данные об уведомлении кредиторов о продаже предприятия, сведения о выявленных недостатках переданного имущества. Подготовка предприятия к передаче, включая составление и представление на подписание передаточного акта, является обязанностью продавца и осуществляется за его счет, если иное не предусмотрено договором (ст. 563 ГК РФ);
- с момента подписания передаточного акта обеими сторонами предприятие считается переданным покупателю. С этого момента на покупателя переходит риск случайной гибели или случайного повреждения имущества, переданного в составе предприятия (ст. 563 ГК РФ).

III этап

Переход права собственности на предприятие:

- государственной регистрации подлежит:
 - договор продажи предприятия;
 - право собственности на предприятие (п. 3 ст. 560, п.п. 1, 2 ст. 564 ГК РФ);
- договор продажи предприятия считается заключенным, а право собственности считается перешедшим к покупателю только с момента такой регистрации.

Если иное не предусмотрено договором продажи предприятия, то право собственности на предприятие переходит к покупателю и подлежит государственной регистрации непосредственно после передачи предприятия покупателю.

Нужно сказать, что договор продажи предприятия также определен в параграфе 8 гл. 30 ГК РФ как особый вид обязательств по купле-продаже. Кроме того, к обязательству при продаже предприятия в субсидиарном порядке применяются правила параграфа 7 той же главы ГК РФ, посвященные купле-продаже всякой недвижимости. В остальной части отношения покупателя и продавца попадают под действие общих установлений о купле-продаже (п. 5 ст. 454 ГК РФ). Выделение договора купли-продажи предприятия в качестве самостоятельной разновидности договора продажи недвижимости обусловлено спецификой предмета – предприятия как имущественного комплекса, используемого для предпринимательской деятельности.

В соответствии со ст. 22 Закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с

ним» от 21 июля 1997 г. №122-ФЗ и п. 2 Правил внесения записей №16, утвержденных приказом Министерства юстиции РФ от 4 марта 2005 г., государственную регистрацию прав на предприятие как имущественный комплекс осуществляет Федеральная регистрационная служба (ФРС РФ).

Права на земельные участки и иные объекты недвижимого имущества, входящие в состав предприятия как имущественного комплекса, подлежат государственной регистрации в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (ЕГРП) по месту нахождения данных объектов.

Кроме того, в ЕГРП необходимо регистрировать ограничения (обременения) прав на данные объекты, а также сделки с указанными объектами недвижимого имущества.

Например, в составе продаваемого бизнеса отсутствует собственная недвижимость и земельные участки. В данном случае регистрируют только договор продажи предприятия.

Пример 2

ЗАО «Спектр» занимается изготовлением и реализацией колбасных изделий. Колбасный цех, склад-холодильник, склады сырья и готовой продукции расположены в арендованных помещениях. Земельный участок, на котором находятся эти помещения, в аренду ЗАО «Спектр» не передавался.

По договору продажи предприятия к покупателю переходят производственное оборудование и инвентарь, остатки готовой продукции и полуфабрикатов, а также остатки сырья и компонентов, необходимых для выпуска колбасных изделий.

Поскольку ни земельный участок, ни недвижимое имущество не являются собственностью ЗАО «Спектр», перехода права собственности на данные объекты в результате продажи бизнеса не происходит.

Следовательно, государственной регистрации подлежит только сам договор продажи предприятия.

Подтверждением государственной регистрации права на предприятие по ходатайству правообладателя является свидетельство о государственной регистрации права, на оборотной стороне которого приводится перечень объектов недвижимого имущества, входящих в состав предприятия.

Сделка купли-продажи имущественного комплекса подразумевает переход к новому собственнику не только активов, но и пассивов, например задолженности перед поставщиками и подрядчиками, перед заказчиками и банками по полученным ранее займам и кредитам. При этом необходимо уведомить кредиторов об обязательствах, включенных в состав продаваемого имущественного комплекса.

Одна из сторон договора продажи предприятия (в письменной форме) до передачи его покупателю уведомляет всех кредиторов (п. 1 ст. 562 ГК РФ). Кто именно (продавец или покупатель) будет извещать кредиторов, стороны решают самостоятельно.

Кредитор, который не был уведомлен о продаже предприятия, вправе предъявить иск о прекращении или досрочном исполнении обязательств и возмещении продавцом причиненных этим убытков либо о признании договора продажи предприятия недействительным полностью или в соответствующей части. Подобные требования кредитор может предъявить в течение года со дня, когда он узнал или должен был узнать о передаче предприятия продавцом покупателю (п. 3 ст. 562 ГК РФ).

В случае, когда кредитора своевременно и надлежащим образом уведомили о предстоящей продаже предприятия, в ответ на полученное уведомление он имеет право дать согласие на перевод долга, но срок для этого законодательством РФ не установлен. Если долг на покупателя переведен без согласия кредитора, то стороны (бывший и новый собственник имущественного комплекса) несут солидарную ответственность по такому долгу.

Кредитор, письменно не сообщивший продавцу или покупателю о своем согласии на перевод долга, вправе в течение трех месяцев со дня получения уведомления о продаже предприятия потребовать:

- прекращения или досрочного исполнения обязательства и возмещения продавцом причиненных этим убытков;
- признания договора продажи предприятия недействительным полностью или в соответствующей части (п. 2 ст. 562 ГК РФ).

На практике сделки купли-продажи имущественных комплексов применяются не часто.

Нами выделены и проанализированы причины непопулярности продажи предприятия в целом как имущественного комплекса. К ним относятся следующие недостатки рассматриваемой сделки.

1. Длительность подготовки документов. Оформление документов связано с определенными сложностями:

- до составления и подписания договора стороны должны определить состав и стоимость продаваемого предприятия путем полной его инвентаризации (п. 1 ст. 561 ГК РФ). Для этого они должны составить и рассмотреть акт инвентаризации, а также остальные документы, предусмотренные п. 2 ст. 561 ГК РФ;
- проведение инвентаризации особенно затруднено на малых и средних предприятиях, так как данные бухгалтерского учета этих предприятий неадекватно отражают состав и стоимость имущества. Часто приобретение имущества осуществляется за наличный расчет и не отражается на соответствующих бухгалтерских счетах (например, на предприятиях розничной торговли стоимость неучтенного имущества иногда превышает величину чистых активов предприятия);
- необходимо провести внешнюю аудиторскую проверку, целью которой является: проверка соответствия (достоверности) финансовой отчетности установленным критериям и проверка законности совершенных хозяйственных операций. Аудиторская проверка подтверждает достоверность бухгалтерского баланса предприятия;
- бухгалтерский баланс, прилагаемый к договору купли-продажи предприятия, должен быть принят налоговыми органами;
- стороны не только рассматривают указанные документы, но и согласовывают состав передаваемого имущества, его стоимость, перечень всех долгов (обязательств), включаемых в состав имущественного комплекса (п. 2 ст. 561 ГК РФ).

2. Невозможность передать новому собственнику все права и обязанности. Нельзя передать покупателю долги по налогам и некоторые виды лицензий на занятие соответствующей деятельностью (например, право на оказание транспортных услуг, право на заготовку, переработку и реализацию лома цветных металлов и т.д.).

3. Цена продажи, как правило, отличается от балансовой стоимости активов. При отсутствии в договоре согласованной сторонами в письменной форме цены он считается незаключенным. При этом правила определения цены, предусмотренные п. 3 ст. 424 ГК РФ, при продаже предприятия не применяются, а действует общее положение о цене в договоре продажи недвижимости (п. 1 ст. 505 ГК РФ). При этом цена опре-

деляется свободно на основе полной инвентаризации предприятия и аудиторского заключения.

В связи с тем, что балансовая стоимость активов предприятия часто отличается от договорной цены приобретения предприятия, по нашему мнению, в период подготовки договора купли-продажи предприятия целесообразно привлечь независимых оценщиков. Это вытекает из принципов и допущений бухгалтерского учета: основными задачами бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении, необходимой его внутренним и внешним пользователям, активы предприятия должны отражаться по реальной стоимости. На основании Федерального закона «Об оценочной деятельности в РФ» от 29 июля 1998 г. №135-ФЗ оценка предприятия производится в соответствии с договором, заключенным между независимым оценщиком и заказчиком. При этом оценка предприятия обязательна в случае вовлечения в сделку объектов оценки, принадлежащих полностью или частично РФ, субъектам РФ либо муниципальным образованиям.

4. По сделке уплачивается налог на добавленную стоимость (НДС) (ст. 158 НК РФ).

5. Долги, отчуждаемые вместе с имущественным комплексом, должны быть оформлены правильно в соответствии с требованиями законодательства.

6. Договор требует государственной регистрации, а она зачастую занимает много времени.

7. Ограниченный субъектный состав, т.е. сторон данного договора, которыми являются продавец и покупатель.

Договор купли-продажи предприятия представляет собой форму отчуждения и приобретения имущественного комплекса, используемого для предпринимательской деятельности. В данном контексте иностранные юридические лица не могут приобрести предприятие, ввиду того что они не вправе осуществлять предпринимательскую деятельность на территории РФ.

8. Противоречивость и непоследовательность норм законодательства. Например, ст. 132 ГК РФ разрешает продажу предприятия как в целом, так и в части. В то же время при буквальном толковании ст. 559 ГК РФ можно прийти к выводу о том, что возможна продажа предприятия только в целом виде единого имущественного комплекса. Отмеченное противоречие является одним из самых сложных среди юридических и экономических проблем.

И все-таки, поскольку такой вид приобретения бизнеса иногда оказывается предпочтительным, рассмотрим особенности бухгалтерского учета и налогообложения данной сделки в целом и деловой репутации в частности.

ДЕЛОВАЯ РЕПУТАЦИЯ

В современном мире успех во многом определяется степенью адаптации компании к ускоряющейся и усложняющейся динамике изменений, происходящих во внутренней и внешней среде. Индивидуальные преимущества и лидерство все больше зависят от эффективного использования уникальных по своей природе факторов нематериального, неосязаемого характера, включающих в себя объекты интеллектуальной собственности.

В настоящее время, очевидно, что нематериальные активы способны играть огромную роль в процессе получения предприятием прибыли.

Сегодня для того, чтобы получить высшую рыночную оценку, необязательно быть производителем в традиционном понимании этого слова. Достаточно владеть знаниями, торговыми марками, партнерскими отношениями с потребителями и организациями – всем тем, что принято называть нематериальными активами.

Основным законодательным документом, регулирующим сферу нематериальных активов, является ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», в соответствии с которым нематериальными признаются активы, обладающие такими свойствами, как:

- способность приносить организации экономические выгоды в будущем;
- наличие документов, оформленных надлежащим образом и подтверждающих существование самого актива и исключительного права организации на результаты интеллектуальной деятельности;
- возможность идентификации (выделения, отделения) от других активов;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

С точки зрения возможностей учета в составе имущественного комплекса организации нематериальные активы подразделяются следующим образом:

- объекты интеллектуальной собственности (результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации);
- деловая репутация организации (гудвилл).

Одной из важных предпосылок успешной деятельности хозяйствующих субъектов является деловая репутация, которая является одновременно и гражданско-правовой, и экономической категорией. По мере развития хозяйственного оборота возникает объективная необходимость изучения сущности этого явления.

Рассмотрим подробнее, что же такое деловая репутация – термин, принятый в РФ или goodwill – термин, принятый в международной практике, и какие существуют возможности ее отражения на счетах бухгалтерского учета.

Согласно ст. 150 ГК РФ, деловая репутация – немущественное право, которое принадлежит юридическому лицу с момента его образования и составляет неотъемлемую часть его правоспособности.

В науке существует множество трактовок деловой репутации. С точки зрения Д.В. Кислова, деловая репутация – не единичное явление, а «совокупность факторов, позволяющих более успешно вести бизнес». К ним относят фирменное наименование предприятия, финансово-экономическое положение, выгодное географическое расположение, клиентскую базу, деловые связи, техническую оснащенность предприятия, наличие в собственности высокодоходных активов и др.

Формирование деловой репутации происходит в процессе всей деятельности компании и, как правило, затрагивает все виды взаимоотношений с целевыми аудиториями для формирования общественного мнения о компании.

По мнению автора, наиболее четкое понятие деловой репутации дал известный французский профессор Т. Либаера: «Репутация представляет собой комплекс

впечатлений и оценок, существующих у публики по отношению к компании. Качество менеджмента, финансовая солидность, ее способность к обновлению, качество маркетинга, ее продукты и услуги, гражданские акции составляют компоненты репутации».

С нашей точки зрения, деловая репутация – это общественная оценка деятельности, общее мнение о качествах, достоинствах и недостатках данной организации. Она формируется на основе восприятия потребителями, инвесторами, сотрудниками, средствами массовой информации продукции (работ, услуг) организации в целом.

Однако стоимости собственной деловой репутации организация в бухгалтерском балансе не отражает. В бухгалтерском учете учитывается только приобретенная деловая репутация, возникающая в связи с покупкой предприятия как имущественного комплекса.

По нашему мнению, данный актив значительно влияет на стоимость компаний. Ведь доверительные отношения с покупателями и поставщиками, владение известными торговыми марками и брендами, признание на рынке, выгодное географическое расположение, эффективное управление играют большую роль в привлечении внимания клиентов именно к этой фирме, что в свою очередь приносит ей дополнительную прибыль.

Всем известны примеры использования франчайзинга, или коммерческой концессии, в РФ: это марки McDonald's, Coca-Cola и др. (табл. 1).

Таблица 1

УДЕЛЬНЫЙ ВЕС БРЕНДА В СТОИМОСТИ КОМПАНИИ

Бренд	Стоимость бренда, млрд. долл.	Стоимость компании, млрд. долл.	Удельный вес бренда, %
Coca-cola	82,85	142,16	59
Microsoft	56,65	271,85	21
Disney	33,28	52,55	61
Ford	33,20	57,39	58
McDonald's	26,23	40,86	64
Nokia	20,70	46,93	37

Самая большая ценность таких брендов не в технологии производства, а в деловой репутации, которая стоит за товарным знаком.

Заработанная годами репутация позволяет удерживать партнеров и клиентов, косвенно дает им гарантии на продолжение сотрудничества в будущем. Репутация формируется на основе достоверных знаний и оценок деятельности компании (надежность, гарантии, удобство, уровень сервиса и т.п.), т.е. путем рационального подхода. Именно репутация организации побуждает клиентов и партнеров к принятию решения в отношении продолжения или прекращения сотрудничества с данной организацией.

На сегодняшний день сложилась такая ситуация, что единого понятия деловой репутации не обозначено, т.е. деловая репутация приносит доход и имеет экономическую ценность, но методика ее оценки в настоящее время в бухгалтерском учете не разработана. Тем не менее, мы считаем, что российские компании успешно находят возможности оценивать ее и отражать в бухгалтерском и налоговом учете.

Этому способствует законодательство РФ, которое отражает современный взгляд на понятие «деловая репутация». Оно признает наличие деловой репутации у юридических лиц, предоставляет возможность ее су-

дебной защиты, а также позволяет рассматривать деловую репутацию и деловые связи в качестве вклада в простое товарищество.

Так, ГК РФ в части первой упоминает о деловой репутации (ст. 19, 150, 152 ГК РФ).

Часть вторая ГК РФ расширяет сферу распространения понятия деловой репутации. Например, в рамках договора коммерческой концессии возможно использование комплекса исключительных прав, деловой репутации и коммерческого опыта правообладателя (ст. 1027 ГК РФ); в рамках договора простого товарищества деловая репутация и деловые связи могут быть внесены в качестве вклада товарища (ст. 1042 ГК РФ).

Более подробно деловая репутация описана в Положении о требованиях к финансовому положению и деловой репутации участников бюро кредитных историй, утвержденном приказом Федеральной службы по финансовым рынкам РФ от 27 октября 2005 г. №05-52/пз-н.

Например, участники бюро кредитных историй должны соответствовать следующим требованиям к деловой репутации:

- соблюдение законодательства РФ, принципов профессиональной этики;
- непривлечение в течение двух последних лет к ответственности за нарушения законодательства о банковской, коммерческой, служебной и (или) налоговой тайне;
- неприменение в течение двух последних лет мер воздействия в виде ограничения на осуществление основного вида деятельности.

При этом документы, подтверждающие незапятнанную деловую репутацию, утверждены Административным регламентом исполнения государственной функции по ведению государственного реестра бюро кредитных историй:

- копии бухгалтерских балансов;
- копии аудиторских заключений;
- справки об отсутствии судимости у руководителя;
- выданная налоговыми органами справка о наличии или отсутствии задолженности по уплате налогов и сборов и др.

Суды также подтверждают вышесказанное. Их позиция заключается в том, что правила, регулирующие компенсацию морального вреда в связи с распространением сведений, порочащих деловую репутацию, применяются также в отношении организаций (постановление пленума Верховного суда РФ от 6 февраля 2007 г. №6).

Оценка деловой репутации осуществляется в связи с куплей-продажей бизнеса. В бухгалтерском и налоговом учете организаций отражается приобретенная деловая репутация, возникающая в связи с покупкой предприятия в целом как имущественного комплекса. Она становится объектом бухгалтерского учета и отражается в бухгалтерском балансе.



Рис. 2. Особенности деловой репутации (Гудвилла)

С нашей точки зрения, для оценки деловой репутации при продаже (покупке) предприятия первое, что необходимо сделать, – это определить, будет ли оно в будущем с учетом активов, находящихся в его распоряжении, приносить прибыль большую, чем среднеотраслевая.

Таким образом, можно сделать вывод об особенностях деловой репутации, отличающих ее от иных нематериальных активов (рис. 2).

1. Невозможность существовать отдельно от предприятия и быть самостоятельным объектом сделки, ввиду того что деловая репутация не принадлежит организации на праве собственности.
2. Беспорное отсутствие материально-вещественной формы.
3. Условность стоимости гудвилла, ибо она не включает фактических затрат на приобретение, создание, правовую охрану.
4. Возможность списать, погасить стоимость деловой репутации в учете без риска лишиться предприятие этой репутации.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ

Договорная стоимость имущественного комплекса или цена реализации, как правило, не совпадает с совокупной балансовой стоимостью реализуемого имущества (активов), указанного в акте инвентаризации.

Разница между покупной ценой приобретаемого имущественного комплекса и суммой всех его активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату покупки и есть приобретаемая деловая репутация.

Возникающий при приобретении компании гудвилл определяется как платеж, производимый покупателем в предвидении будущих экономических выгод от активов, не отражаемых в финансовой отчетности, но за которые покупатель готов заплатить. Данная величина ставится на баланс предприятия в качестве нематериального актива в момент покупки предприятия.

Таким образом, мы считаем, что с позиции бухгалтера деловая репутация – это инструмент отражения в отчетности разницы между ценой продажи и балансовой стоимостью активов, если эту разницу невозможно признать как самостоятельную сумму одной или нескольких инвентарных единиц нематериальных активов.

В данном случае речь идет о сделке при наличии избыточной прибыли, т.е. о положительной деловой репутации.

Положительная деловая репутация представляет собой превышение стоимости предприятия над его балансовой стоимостью, т.е. это надбавка к цене, уплачиваемая покупателем предприятия как имущественного комплекса в ожидании будущих экономических выгод.

Из этого следует, что причиной «переплаты» в момент покупки предприятия является наличие у организации скрытых активов. К таким активам может относиться все то, что связано с возможностью получения более высокого уровня прибыли (в сравнении со среднерыночным уровнем эффективности инвестирования):

- накопленный деловой опыт;
- налаженная система сбыта;
- хорошая кредитная история и репутация на рынке;
- выигрышное экономико-географическое положение;
- иные активы, которые не могут быть отчуждены от организации и переданы другим лицам.

В бухгалтерском учете признается также и отрицательный гудвилл. Отрицательная деловая репутация – скидка с цены приобретаемого предприятия, предос-

тавляемая покупателю в связи с наличием негативных факторов, например:

- отсутствие стабильного функционирования на рынке;
- низкое качество продукции;
- недостаточный уровень квалификации персонала;
- отсутствие маркетинговой структуры, деловых связей, опыта управления (п. 43 ПБУ 14/2007, п.п. 1, 2 ст. 268.1 Налогового кодекса РФ).

Отрицательная деловая репутация должна немедленно признаваться в отчете о прибылях и убытках.

Как положительная, так и отрицательная приобретаемая деловая репутация учитывается в порядке, установленном ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», утвержденным приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. №153н (рис. 3).

Приобретение предприятия как имущественного комплекса	Надбавка к цене предприятия (положительная деловая репутация)	Скидка с цены (отрицательная деловая репутация)
Дебет 08	Счет 04	Счет 91
Кредит 60		
Переоценка групп однородных объектов нематериальных активов - не чаще раза в год (на начало года) (п. 17 ПБУ 14/2007)		
Срок полезного использования деловой репутации – 20 лет с момента первоначального признания		

Рис. 3. Учет деловой репутации (гудвилла)

Таким образом, в отличие от объектов интеллектуальной собственности, гудвилл невозможно передать, продать или подарить. Гудвилл не может быть самостоятельным объектом сделки, поскольку не является собственностью компании, и неотчуждаем от нее точно так же, как неотчуждаема репутация от человека.

В этом главное отличие деловой репутации от иных объектов нематериальных активов.

Управление деловой репутацией становится важнейшим стратегическим орудием конкурентной борьбы, поскольку дает эффект приобретения организационной определенной рыночной силы.

Следует отметить, что в связи с интенсивным развитием экономики, внедрением новых технологий безумными темпами растет конкуренция, компаниям становится все сложнее удерживать свои позиции на рынке, и в этом им помогает положительный гудвилл.

Компании, деловая репутация которых довольно высока, потенциально имеют более высокие шансы оказаться приобретенными, и наоборот. Таким образом, мы видим практическое применение деловой репутации (гудвилла).

Данное понятие обширно, оно охватывает всю организацию в целом, однако до сих пор нет единой, сложившейся трактовки деловой репутации. Поэтому, на наш взгляд, дальнейшее развитие бухгалтерского учета в целом и финансовой отчетности в частности (поскольку гудвилл – именно часть содержания финансовой отчетности) должно предусматривать обобщение понятия деловой репутации, придание ему единого понятия и последующее четкое законодательное закрепление, и описание всех принципов и особенностей деловой репутации.

МОДЕЛЬ УЧЕТА СДЕЛКИ ПОКУПКИ ИМУЩЕСТВЕННОГО КОМПЛЕКСА

В Плате 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. С точки зрения Инструкции по применению Плана счетов, возможно использование двух счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с формированием соответствующего субсчета.

Например, на счете 08 формируем субсчет 08–8 «Приобретение предприятий».

В этом случае приобретение объектов основных средств отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств», в корреспонденции в данном случае с кредитом счета 08, субсчет 08-8.

При передаче основных средств в эксплуатацию сформированная их первоначальная стоимость списывается со счета 08, субсчет 08-4, в дебет счета 01 «Основные средства».

В соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению вложения в приобретение нематериальных активов отражаются по дебету счета 08, субсчет 08-5 «Приобретение нематериальных активов», в корреспонденции с кредитом счета 08, субсчет 08-8. Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с кредитом счета 08, субсчет 08-5, по первоначальной стоимости (табл. 2).

Таблица 2

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено приобретение основных средств, право собственности, на которые перешло в связи с приобретением предприятия	08-4	08-8	500 000
Основные средства предприятия приняты к учету организацией	01	08-4	500 000
Отражена стоимость деловой репутации приобретенного предприятия	08-5	08-8	200 000
Принята к учету в составе нематериальных активов положительная деловая репутация приобретенного предприятия	04	08-5	200 000

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 бухгалтерского учета. В дебет счетов учета имущества покупателя (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) приходится 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.).

В связи с вышеизложенным, рассмотрим учет данных операций.

Модель отражения в учете сделки покупки имущественного комплекса имеет следующий алгоритм (рис. 4).

1	Приобретение имущественного комплекса
2	Перечисление продавцу денежных средств
3	Оприходование приобретаемого в собственность имущества предприятия и прав требования
4	Отражение налогов по сделке
5	Формирование деловой репутации
6	Оплата государственной пошлины

Рис. 4. Модель учета сделки купли-продажи предприятия

Рассмотрим каждый этап.

Первый этап. Приобретение имущественного комплекса

Приобретение имущественного комплекса:

- хозяйственная операция по уплате продавцу предприятия суммы, определенной договором продажи, отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» либо 76;
- хозяйственные операции о суммах долгов, входящих в имущественный комплекс и переведенных на покупателя предприятия, отражаются по дебету счета 08 или 76 в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности.

Пример 3

ОАО «Спектр» в мае приобрело имущественный комплекс. Государственная регистрация перехода права собственности к ОАО «Спектр» на предприятие как имущественный комплекс осуществлена также в мае.

ОАО «Спектр» по договоренности с продавцом оплатил государственную пошлину в сумме 23 000 руб.

Согласно передаточному акту, балансовая стоимость активов равна 230 000 тыс. руб. (табл. 3).

Таблица 3

БАЛАНСОВАЯ СТОИМОСТЬ ИМУЩЕСТВЕННОГО КОМПЛЕКСА

Тыс. руб.			
Активы	Сумма	Пассивы	Сумма
Земельный участок	35 000	Уставный капитал	80 000
Основные средства	80 000	Нераспределенная прибыль	30 000
Нематериальные активы	30 000	Задолженность перед поставщиками	40 000
Материалы	50 000		
Незавершенное производство	10 000	Задолженность по краткосрочному кредиту банка	30 000
Дебиторская задолженность	15 000		
Ценные бумаги	10 000	Задолженность по долгосрочному кредиту банка	50 000
Баланс	230 000	Баланс	230 000

Цена продажи:

- вариант 1: 350 000 тыс. руб., в том числе НДС 41 101 тыс. руб.;
- вариант 2: 120 000 тыс. руб., в том числе НДС 13 481 тыс. руб.

Решение

Отразим приобретение имущественного комплекса в бухгалтерском учете покупателя. Данные представим в табл. 4.

Таблица 4

ОТРАЖЕНИЕ ПРИОБРЕТЕНИЯ ИМУЩЕСТВЕННОГО КОМПЛЕКСА

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено приобретение земельного участка	08	76 субсчет «Приобретение имущественного комплекса»	35 000
Отражено приобретение основных средств	08	76	80 000
Отражено приобретение нематериальных активов	08	76	30 000
Принята к учету кредиторская задолженность		76 субсчет «Приобретение имущественного комплекса»	40 000
Отражена краткосрочная задолженность перед банком		76 субсчет «Приобретение имущественного комплекса»	30 000
Отражена долгосрочная задолженность перед банком		76 субсчет «Приобретение имущественного комплекса»	50 000

Второй этап. Перечисление продавцу денежных средств

Отражение хозяйственной операции по перечислению денежных средств в оплату приобретаемого имущественного комплекса учитывается по кредиту счета 51 в корреспонденции со счетами расчетов с поставщиками 60 (76).

Используя условия примера 3, отразим хозяйственные операции по данному этапу (табл. 5).

Таблица 5

ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ПЕРЕЧИСЛЕНИЮ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ПРОДАВЦУ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Перечислены денежные средства продавцу имущественного комплекса	76 субсчет «Приобретение имущественного комплекса»	51	Вариант 1: 350 000. Вариант 2: 120 000

Третий этап. Оприходование приобретаемого в собственность имущества предприятия и прав требования

На дату государственной регистрации права собственности на имущественный комплекс балансовая стоимость его видов имущества списывается со счета 08 в дебет счетов, предназначенных для учета активов и обязательств.

Учитывая условия примера 3, рассмотрим, как хозяйственные операции по оприходованию приобретенного в собственность имущества предприятия и прав требования отражаются на счетах бухгалтерского учета покупателя (табл. 6).

Таблица 6

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Учтен в составе основных средств земельный участок	01-3	08	35 000
Приняты к учету основные средства	01-3	08	80 000
Приняты к учету нематериальные активы	04-3	08	30 000
Оприходованы материалы	10	76	50 000
Учтены затраты в незавершенном производстве	20	76	10 000
Отражена дебиторская задолженность	62	76	15 000
Учтены ценные бумаги	58	76	10 000

Четвертый этап.

Отражение налогов по сделке

Продажа имущественного комплекса облагается НДС (п. 1 ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Налоговая база определяется продавцом отдельно по каждому из видов активов предприятия в порядке, установленном ст. 158 НК РФ.

Покупатель принимает к вычету сумму НДС в установленном 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).

Кроме того, в самостоятельные позиции выделяются основные средства, нематериальные активы, прочие виды имущества производственного и непроизводственного назначения, сумма дебиторской задолженности, стоимость ценных бумаг и другие позиции активов баланса.

Как правило, цена договора купли-продажи отличается от балансовой стоимости активов (по данным инвентаризации), поэтому для целей исчисления суммы НДС применяется поправочный коэффициент (п. 3 ст. 158).

Если цена продажи предприятия, отраженная в договоре, ниже балансовой стоимости реализуемого имущества, то поправочный коэффициент рассчитывается как отношение цены реализации к балансовой стоимости указанного имущества:

$$K = C_p / B_c \quad (1)$$

где

K – поправочный коэффициент;

C_p – цена реализации;

B_c – балансовая стоимость реализуемого имущества (формулировка п. 2 ст. 158 НК РФ).

Если цена продажи выше балансовой стоимости реализуемого имущества, поправочный коэффициент определяют как отношение цены реализации предприятия, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке), к балансовой стоимости реализованного имущества, уменьшенной на балансовую стоимость дебиторской задолженности (и на стоимость ценных бумаг, если не принято решение об их переоценке).

В этой ситуации в целях исчисления суммы НДС поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (и стоимости ценных бумаг) не применяется (п. 2 ст. 158 НК РФ).

Расчет поправочного коэффициента производится таким образом:

$$K = (C_p - ДЗ - ЦБ) / (B_c - ДЗ - ЦБ), \quad (2)$$

где

$ДЗ$ – размер дебиторской задолженности;

$ЦБ$ – стоимость ценных бумаг.

В случае, если предприятие продается по цене, равной балансовой стоимости его имущества, то поправочный коэффициент продавец не рассчитывает.

Для целей налогообложения НДС цена каждого вида имущества принимается равной произведению его балансовой стоимости на поправочный коэффициент (абз. 1 п. 2 ст. 158, п. 3 ст. 158 НК РФ).

Продавцом предприятия составляется сводный счет-фактура, в котором каждая из статей активов баланса выделяется в самостоятельную позицию, а в графе «Всего с НДС» указывается цена продажи предприятия. К сводному счету-фактуре прилагается акт инвентаризации (абз. 1 п. 4 ст. 158 НК РФ).

По каждому виду имущества указывается расчетная налоговая ставка в размере 15,25%. Сумма НДС определяется как процентная доля налоговой базы, соответствующая расчетной налоговой ставке в размере 15,25% (абз. 3 п. 4 ст. 158 НК РФ).

Законодатель подтвердил, что при продаже предприятия как имущественного комплекса действует общий принцип налогообложения: налог уплачивается в бюджет только по тем активам, реализация которых облагается НДС. Поэтому тот факт, что в сводном счете-фактуре указываются отдельными позициями все переданные покупателю активы, не означает, что все они признаются объектом обложения НДС.

НДС нужно уплачивать только с тех активов продаваемого предприятия, которые в соответствии с гл. 21 НК РФ облагаются данным налогом (п. 4 ст. 158 НК РФ).

Отсутствие в ст. 158 НК РФ конкретного перечня не облагаемых в данной ситуации налогом операций ведет к спорам налогоплательщиков с налоговыми органами. Но, тем не менее, можно выделить активы, которые не облагаются НДС:

- денежные средства (ст. 140 ГК РФ, пп. 1 п. 3 ст. 39 и пп. 1 и 2 ст. 146 НК РФ; операции, связанные с обращением российской или иностранной валюты, не признаются объектом обложения НДС);
- расходы будущих периодов. Они не являются ни имуществом, ни имущественным правом и не могут быть отнесены к иным объектам гражданских прав по правилам норм гл. 21 НК РФ;
- земельные участки (пп. 6 п. 2 ст. 146 НК РФ);
- ценные бумаги (пп. 12 п. 2 ст. 149 НК РФ);
- дебиторская задолженность покупателей за реализованную готовую продукцию. Она представляет собой имущественное право. При уступке денежного требования обязанности начисления НДС у первоначального кредитора не возникает, поскольку налог со стоимости реализованных товаров (работ, услуг) уже исчислен в периоде отгрузки товаров, передачи результатов работ, оказания услуг (п. 1 ст. 155, п. 1 ст. 167 НК РФ).

По правилам гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ продавец должен начислить налог и выставить покупателю счет-фактуру в течение пяти дней с момента перехода права собственности (государственной регистрации сделки) и при получении аванса.

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).

Однако на практике продавцы предприятий и отдельных объектов недвижимости зачастую начисляют НДС и выписывают счета-фактуры в периоде оформления передаточного акта.

В ряде случаев налоговые органы вполне допускают ситуацию, когда продавцы выставляют счета-фактуры досрочно в периоде оформления акта приемки-передачи недвижимости (письма Управления Федеральной налоговой службы по г. Москве от 29 декабря 2007 г. №19-11/125602 и от 2 октября 2007 г. №19-11/093494).

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).

Сумма НДС, предъявленная продавцом предприятия, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость» в корреспонденции со счетом 60 (76). Налоговый вычет отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС», и кредиту счета 19.

Рассчитаем сумму налога, используя условия примера 3.

Вариант 1

Продажная цена выше балансовой стоимости реализованного имущества и составляет 350 000 руб.

Поправочный коэффициент равен:

$$\frac{(350\ 000 - 15\ 000 - 10\ 000)}{(230\ 000 - 15\ 000 - 10\ 000)} = 1,585\ 366.$$

Определим цену реализации каждого вида имущества:

- основные средства (ОС): **80 000 руб. * 1,585 366 = 126 829,28 руб.;**
- нематериальные активы (НМА): **30 000 * 1,585 366 = 47 560,98 руб.;**
- материалы: **50 000 руб. * 1,585366 = 79 268,30 руб.;**
- незавершенное производство (НП): **10 000 * 1,585 366 = 15 853,66 руб.**

Поправочный коэффициент к сумме дебиторской задолженности (15 000 руб.) и стоимости ценных бумаг (10 000 руб.) не применяется, так как при расчете коэффициента эти показатели в расчет не принимаются (абз. 2 п. 2 ст. 158 НК РФ).

Рассчитаем НДС по облагаемому налогом имуществу:

- ОС: **126 829,28 руб. * 15,25% = 19 341,47 руб.;**
- НМА: **47 560,98 руб. * 15,25% = 7 253,05 руб.;**
- материалы: **79 268,30 руб. * 15,25% = 12 088,42 руб.;**
- НП: **15 853,66 руб. * 15,25% = 2 417,68 руб.**

Общая сумма налога составляет 41 101 руб., он уплачивается покупателем в составе цены 350 000 руб.

Вариант 2

Продажная цена ниже балансовой стоимости реализованного имущества и составляет 120 000 руб.

Поправочный коэффициент, определяемый как отношение цены реализации предприятия к балансовой стоимости его имущества, равен 0,52 (120 000 / 230 000). Он применяется ко всем активам, в том числе к дебиторской задолженности и ценным бумагам. 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: **80 000 руб. * 0,52 = 41 600 руб.;**
- НМА: **30 000 * 0,52 = 15 600 руб.;**
- материалов: **50 000 руб. * 0,52 = 26 000 руб.;**
- НП: **10 000 * 0,52 = 5 200 руб.;**
- дебиторской задолженности: **15 000 руб. * 0,52 = 7 800 руб.;**
- ценных бумаг: **10 000 руб. * 0,52 = 5 200 руб.**

Итого 101 400 руб.

Рассчитаем НДС по облагаемому налогом имуществу:

- ОС: **41 600 руб. * 15,25% = 6 344 руб.;**
- НМА: **15 600 руб. * 15,25% = 2 379 руб.;**
- материалов: **26 000 руб. * 15,25% = 3 965 руб.;**
- НП: **5 200 руб. * 15,25% = 793 руб.**

По дебиторской задолженности и ценным бумагам НДС не начисляется. Общая сумма налога составляет 13 481 руб., он уплачивается покупателем в составе цены 120 000 руб.

Исходя из проведенных расчетов, в бухгалтерском учете покупателя делаются записи, представленные в табл. 7.

Таблица 7

ОТРАЖЕНИЕ НДС ПО СДЕЛКЕ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Учен НДС, предъявленный продавцом имущественного комплекса	19	76 субсчет «Приобретение имущественного комплекса»	Вариант 1: 41 101 Вариант 2: 13 481
Принята к вычету сумма НДС	68	19	Вариант 1: 41 101 Вариант 2: 13 481

Пятый этап. Формирование деловой репутации

Положительная деловая репутация

Положительная деловая репутация признается самостоятельным инвентарным объектом нематериальных активов (пп. 4 и 43 ПБУ 14/2007) и учитывается на отдельном субсчете счета 04 «Нематериальные активы».

Таблица 8

ОТРАЖЕНИЕ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПОЛОЖИТЕЛЬНОЙ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Принята к учету положительная деловая репутация	08	76 субсчет «Приобретение имущественного комплекса»	198 899 (кредитовое saldo счета 76)
Учена положительная деловая репутация приобретенного имущественного комплекса в составе НМАв	04	08	198 899

Согласно условию примера 3 (вариант 1), положительная деловая репутация равна 98 899 руб.

Операции по отражению на счетах бухгалтерского учета покупателя положительной деловой репутации даны в табл. 8.

Для целей бухгалтерского учета положительная деловая репутация амортизируется на протяжении срока ее полезной службы. Сроки полезного использования определить довольно сложно. На это влияет целый ряд факторов:

- предвидимый срок деятельности компании;
- стабильность и планируемый срок существования отрасли;
- типичный жизненный цикл и информация о деловой репутации в аналогичных компаниях;
- воздействие экономических факторов на компанию;
- сроки службы ключевых специалистов;
- предполагаемые действия конкурентов;
- законодательные и иные акты и т.п.

Согласно мировым стандартам финансовой отчетности, срок полезного использования деловой репутации не может превышать 20 лет с момента первоначального признания. Приобретенная положительная деловая репутация амортизируется линейным способом в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации (пп. 43 и 44, пп. «а» п. 29 ПБУ 14/2007).

Сумма начисленной амортизации ежемесячно включается в состав расходов по обычным видам деятельности, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия нематериальных активов к учету (пп. 31 и 33 ПБУ 14/2007, пп. 5 и 16 ПБУ 10/99), записью по дебету счетов учета затрат и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Для целей налогового учета положительная деловая репутация не является амортизируемым активом. Согласно пп. 1 п. 3 ст. 268.1 НК РФ, сумма надбавки должна признаваться расходом равномерно в течение пяти лет, начиная со следующего месяца после государственной регистрации права собственности на предприятие как имущественный комплекс.

Различные сроки признания в составе расходов величины положительной деловой репутации в бухгалтерском и налоговом учете приводят к тому, что в течение первых пяти лет ежемесячно возникают налогооблагаемые временные разницы и соответствующие им отложенные налоговые обязательства (ОНО).

Таблица 9

ОТРАЖЕНИЕ АМОТИЗАЦИИ ПО ПОЛОЖИТЕЛЬНОЙ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ В УЧЕТЕ ПОКУПАТЕЛЯ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Ежемесячно в течение первых пяти лет			
Начислена амортизация по положительной деловой репутации	20	05	807 (198 899 руб. / 20 лет / 12 мес.)
Отражено ОНО	68	77	484 [(198 899 руб. / 5 лет / 12 мес. - 807 руб.) * 20%]
Ежемесячно в течение последующих 15 лет			
Начислена амортизация по положительной деловой репутации	20	05	807 (198 899 руб. / 20 лет / 12 мес.)
Отражено уменьшение отложенного налогового обязательства	77	68	161 (807 * 20%)

Погашаются указанные разницы и обязательства в течение последующих 15 лет начисления амортизации по положительной деловой репутации в бухгалтерском учете (пп. 12, 15 и 18 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утвержденное приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. №114н).

Расчет амортизации и записи в бухгалтерском учете покупателя по условию примера 3 представлены в табл. 9.

Отрицательная деловая репутация

Отрицательная деловая репутация в полной сумме отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы», в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденная приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н).

При этом отрицательная деловая репутация, в отличие от положительной, не распределяется и признается доходом в том месяце, в котором осуществлена государственная регистрация перехода права собственности на предприятие как имущественный комплекс (пп. 2 п. 3 ст. 268.1 НК РФ), т.е. соответствует порядку учета отрицательной деловой репутации в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете покупателя отрицательная деловая репутация в соответствии с условиями примера 3 (вариант 2) отражается согласно записям, представленным в табл. 10.

Таблица 10

ОТРАЖЕНИЕ ОТРИЦАТЕЛЬНОЙ ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ В УЧЕТЕ ПОКУПАТЕЛЯ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отрицательная деловая репутация списана как прочий доход	76 субсчет «Приобретение имущественного комплекса»	91 субсчет 1 «Прочие доходы»	3 481

Налог на прибыль ОАО «Спектр» считает ежеквартально. Сумма отрицательной деловой репутации в налоговом учете была полностью включена в доход ОАО «Спектр» за 2-й квартал.

В данном случае бухгалтерский учет соответствует налоговому учету, поэтому ПБУ 18/02 не применяется.

Шестой этап.

Оплата государственной пошлины

Размер государственной пошлины за регистрацию прав на предприятие как имущественный комплекс, договора об отчуждении предприятия как имущественного комплекса, а также ограничений (обременении) прав на предприятие как имущественный комплекс составляет 0,1% стоимости имущества, имущественных и иных прав, но не более 30 000 руб. (пп. 19 п. 1 ст. 333.33 НК РФ).

Бухгалтерский учет операций по оплате государственной пошлины с учетом условия примера 3 представлен в табл. 11.

Известно, что в силу норм ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01 госпошлина за регистрацию прав включается в фактические затраты организации на приобретение материально-производственных запасов (МПЗ) и объектов основных средств.

Таблица 11

ОТРАЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ОПЛАТЕ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОШЛИНЫ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Оплачена государственная пошлина за регистрацию прав собственности	68	51	23 000
Затраты по государственной пошлине списаны в прочие расходы	91-2	68	23 000

Таким образом, по правилам бухгалтерского учета названную величину затрат следует распределить между всеми полученными от продавца инвентарными объектами основных средств и наименованиями МПЗ (т.е. несколькими десятками, а иногда и сотнями отдельных активов). Трудоемкость и нерациональность (ввиду несущественности этих расходов в общей сумме затрат на покупку имущественного комплекса) выполнения таких расчетов очевидна.

Кроме того, 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 одновременно в составе прочих расходов организации по аналогии с налоговым учетом (пп. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ).

В случае возможного распределения суммы государственной пошлины и включения ее в фактические затраты организации производятся следующие бухгалтерские записи:

- Д-т 68 К-т 51 – уплачена государственная пошлина за регистрацию недвижимого имущества;
- Д-т 08 К-т 68 – сумма государственной пошлины отнесена на увеличение стоимости приобретенного объекта.

МОДЕЛЬ УЧЕТА СДЕЛКИ ПРОДАЖИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ КОМПЛЕКСОВ

В данном случае основным счетом, по которому продавец учитывает доходы и расходы организации по сделке купли-продажи предприятия и выводит конечный финансовый результат, является счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Поступления от продажи активов в сумме договорной цены включаются в состав прочих доходов организации на дату государственной регистрации перехода права собственности на проданное предприятие к покупателю (пп. 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, а также сумма НДС, начисленная при реализации предприятия, в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В кредит счета 91 (субсчет 91-1 «Прочие доходы») списывается стоимость передаваемой кредиторской задолженности и иных статей, отражаемых в пассиве баланса.

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

Воспользуемся условиями примера 3.

Первоначальная стоимость основных средств – 120 000 тыс. руб., сумма начисленной амортизации – 40 000 тыс. руб.

В случае превышения договорной цены над балансовой стоимостью предприятия (вариант 1) в бухгалтерском учете продавца выполняются записи, представленные в табл. 12.

Таблица 12

ЖУРНАЛ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА ПРОДАВЦА

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
На дату государственной регистрации права собственности на предприятие как имущественный комплекс на имя покупателя			
Отражена договорная стоимость активов предприятия	62	91-1	350 000
Начислен НДС при продаже предприятия как имущественного комплекса	91-2	68	41 101
Отражено выбытие земельного участка	91-2	01	35 000
Отражено выбытие переданных покупателю объектов основных средств	91-2	01	120 000
Списана амортизация по выбывшим объектам основных средств	02	91-1	40 000
Отражено выбытие нематериальных активов	91-2	04	30 000
Списана стоимость проданных материалов	91-2	10	50 000
Списаны затраты в незавершенном производстве	91-2	20	10 000
Списана переданная покупателю дебиторская задолженность	91-2	62	15 000
Списана стоимость ценных бумаг	91-2	58	10 000
Списана переданная покупателю кредиторская задолженность	60	91-1	40 000
Списана переданная покупателю краткосрочная задолженность перед банком	66	91-1	30 000
Списана переданная покупателю долгосрочная задолженность перед банком	67	91-1	50 000
Отражен финансовый результат от продажи предприятия	91-9	99	198 899
На дату получения оплаты от покупателя			
Получена плата за проданный имущественный комплекс	51	62	350 000

В случае продажи имущественного комплекса с убытком (вариант 2) в бухгалтерском учете продавца делаются следующие записи (табл. 13).

Таблица 13

ОТРАЖЕНИЕ ПРОДАЖИ ИМУЩЕСТВЕННОГО КОМПЛЕКСА С УБЫТКОМ

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
На дату государственной регистрации права собственности на предприятие как имущественный комплекс на имя покупателя			
Отражена договорная стоимость активов предприятия	62	91-1	120 000
Начислен НДС при продаже предприятия как имущественного комплекса	91-2	68	13 481
Отражено выбытие земельного участка	91-2	01	35 000

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражено выбытие переданных покупателю объектов основных средств	91-2	01	120 000
Списана амортизация по выбывшим объектам основных средств	02	91-1	40 000
Отражено выбытие нематериальных активов	91-2	04	30 000
Списана стоимость проданных материалов	91-2	10	50 000
Списаны затраты в незавершенном производстве	91-2	20	10 000
Списана переданная покупателю дебиторская задолженность	91-2	62	15 000
Списана стоимость ценных бумаг	91-2	58	10 000
Списана переданная покупателю кредиторская задолженность	60	91-1	40 000
Списана переданная покупателю краткосрочная задолженность перед банком	66	91-1	30 000
Списана переданная покупателю долгосрочная задолженность перед банком	67	91-1	50 000
Отражен ОНА ((120 000 - 20 222 - 230 000) * 20%)	09	68-2	26 044
Отражен финансовый результат от продажи предприятия	99	91-9	3 481
На дату получения оплаты от покупателя			
Получена плата за проданный имущественный комплекс	51	62	120 000

Дебетовый оборот по субсчету 91-2 равен 283 481 руб., кредитовый оборот по субсчету 91-1 равен 280 000 руб. Соответственно, сальдо составляет 3 481 руб. Это убыток от продажи имущественного комплекса, т.е. скидка с цены, предоставленная покупателю. Как видим, данная сумма совпадает с размером отраженной в учете покупателя отрицательной деловой репутации. Следовательно, записи на счетах учета верны.

Литература

1. Гражданский кодекс РФ [Текст] : часть первая от 30 нояб. 1994 г. №51-ФЗ; часть вторая от 26 янв. 1996 г. №14-ФЗ; часть третья от 26 нояб. 2001 г. №146-ФЗ ; часть четвертая от 18 дек. 2006 г. 2006 г. № 230-ФЗ. – М. : Экзамен, 2009. – 304 с.
2. Налоговый кодекс РФ [Текст] : часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ ; часть вторая от 5 авг. 2000 г. №117-ФЗ. – М. : Эксмо, 2010. – 832 с.
3. О бухгалтерском учете [Текст] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ // Российская газета. – 1996. – 28 нояб. – С. 4.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Текст] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 31 окт. 2000 г. №94н // Новое в бухгалтерском учете и отчетности. – 2001. – №1. – С. 7-46; №2. – С. 50-60.
5. Доходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 9/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №32н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Расходы организации [Электронный ресурс] : ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Учет нематериальных активов [Электронный ресурс] : ПБУ 14/07 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 27 дек. 2007 г. №153н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Учет основных средств [Электронный ресурс] : ПБУ 6/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 30 марта 2001 г. №26н (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Гарант [Электронный ресурс] : информационно-правовая система. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/>
10. КонсультантПлюс [Электронный ресурс] : инф.-правовая система. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

Ключевые слова

Имущественный комплекс; положительная деловая репутация; отрицательный гудвилл; модель учета; налоги; основные средства; дебиторская задолженность; кредиторская задолженность; баланс; инвентаризация.

Герасимова Лариса Николаевна

РЕЦЕНЗИЯ

В последнее время все больший интерес вызывают вопросы оценки и учета нематериальных активов. В настоящее время в российской экономике эта система функционирует неудовлетворительно. Это отражено в готовящейся сейчас Концепции социально-экономического развития Российской Федерации до 2020 г.

В 2007 г. впервые за последние годы Министерство образования и науки РФ разработало проект долгосрочного прогноза научно-технического развития РФ на период до 2025 г., сделана попытка определить место РФ в глобальном пространстве науки и технологий, выстроить национальные приоритеты научно-технологического развития. Цель изменений, которые должны быть внесены в положения и инструкции по бухгалтерскому учету, другие ведомственные нормативные акты, – увеличить стоимость нематериальных активов, повысить их востребованность в хозяйственной деятельности, резко снизить налоговое бремя в части тех активов, которые используются в реальной экономике, сделать легальным и прозрачным оборот прав на объекты интеллектуальной собственности, включая внешнеэкономические сделки. Вследствие этого актуальность работы высока.

Научная статья «Учет деловой репутации в сделках купли-продажи имущественных комплексов» конкретизирована и посвящена вопросу формирования и отражения в бухгалтерском и налоговом учете деловой репутации.

Научная статья Герасимовой Л.Н. является современной работой, в которой на базе проведенного автором анализа сделок купли-продажи имущественных комплексов предложено решение современной научной и практической проблемы учета приобретенного имущества предприятия с отражением положительной и отрицательной деловой репутации.

Материал статьи включает алгоритм решения обеих сторон сделки: и продавца, и покупателя имущественного комплекса.

Сущность предложенных моделей учета покупки и продажи имущественного комплекса заключается в возможности правильной адекватной оценки компонентов деловой репутации в целях минимизации рисков. Модели позволяют покупателю выбрать возможные подходы к анализу деловой репутации, и направлены на соблюдение интересов собственников компании.

Предложенная оценка деловой репутации при приобретении компаний помогает определить зону риска переплаты за приобретаемый бизнес в целях недопущения падения прибыли при включении в состав баланса показателя деловой репутации.

В статье показана необходимость учета и анализа специфики данной сделки с целью выявления более конкретного набора ключевых факторов, влияющих непосредственно на этот процесс.

Сформулированы и всесторонне проанализированы причины непопулярности продажи предприятия в целом как имущественного комплекса. Предложены пути их решения.

Результаты исследования, приведенные в статье можно считать в достаточной степени обоснованными и достоверными, так как они получены на обширной законодательной и теоретико-методологической базе с использованием современных методов экономического исследования.

В связи с этим, тема данной статьи современна, имеет научную направленность и практическую значимость.

Гетьман В.Г., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет» Федерального государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации»

2.1. ACCOUNTING OF GOODWILL IN PURCHASE CONTRACTS OF PROPERTY COMPLEXES

L.N. Gerasimova, Doctor of Economics,
Associate Professor

*Finance Academy under
the Government of Russian Federation*

In clause are considered the ways of formation of positive and negative business reputation in sale and purchase transactions of the enterprise as property complex. The legal aspect of substantive provisions of the given transactions is researched and the acts adjusting the transactions is analyzed. The factors influencing formation of business reputation are allocated and analyzed, its modern formulations and legislative features are considered. Importance of business reputation for the enterprise in entrepreneurial activity is certain. Are in detail considered and improved models of the accounting and tax account of the enterprise purchase and sale. Calculations are shown by definition size of positive, negative business reputation, value-added tax.

Literature

1. The Russian Federation. Laws. The civil code of the Russian Federation: official text. – : Examination, 2009. – 304 pages.
2. The Russian Federation. Laws. The tax Code of the Russian Federation. Parts the one and the two. – M.:, 2010. – 832 p.
3. The Russian Federation. Laws. About the accounting: federal law from November 21, 1996 №129 // the Russian newspaper. – 1996. – on November, 28. – p. 4.
4. The Russian Federation. The Ministry of Finance. The card of accounts of the accounting of financial and economic activity of the organizations and the application instructions: approved by order of the Ministry of Finance of Russia from October, 31st, 2000 №94 // New in the accounting and the accountability. – 2001. – №1. – p. 7-46; №2. – p. 50-60.
5. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « the fixed assets accounting» (PBU 6/01), approved by the Order from March 30, 2001 №26 (with changes and additions).
6. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « organization income « (PBU 9/99), approved by the Order from May 6, 1999 №32 (with changes and additions).
7. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « organization costs» (PBU 10/99), approved by the Order from May 6, 1999 №33H (with changes and additions).
8. The Russian Federation. The Ministry of Finance. Accounting regulations « intangible assets accounting» (PBU 14/07), approved by the Order from December 27, 2007 №153
9. Information-legal system « Garant».
10. Information-legal system « the Consultant Plus».

Keywords

Property complex; positive goodwill; negative goodwill; model of the account; taxes; fixed assets; bill receivable; bills payable; balance; inventory.