

РЕТРОСПЕКТИВНІ ТА СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ГУДВІЛУ В ОБЛІКУ

**ЛЕГА О.В., асистент,
Полтавська державна аграрна академія**

Узагальнено сутність категорії «гудвіл», висвітлено ретроспективні та сучасні підходи відображення гудвілу в обліку та звітності.

Generalized essence of category «godwill», retrospective and modern approaches of reflection of gudvili are reflected in an account and accounting.

Постановка проблеми. В умовах існуючої фінансової кризи зростає кількість угод, пов'язаних із злиттям підприємств, відображення якого в обліку супроводжується виникненням особливого об'єкту обліку – гудвілу. Такі категорії як «гудвіл», «бренд» як правило, використовують при характеристиці вартості компаній. Але питання про їх оцінку постає тільки тоді, коли виникає необхідність визначення реальної вартості фірми не як комерційної нерухомості, а в якості бізнесу, від якого отримують прибуток.

Термін «гудвіл» для багатьох – новинка. Але потрібно знати, що ця категорія згадується в понад 38 законодавчих актів України. Показово, що навіть ті, хто термін широко вживає, як правило, тлумачать його дуже суперечливо і не існує загальноприйнятого визначення поняття «гудвіл». В загальних рисах цей термін трактується як репутація, повага, респектабельність та висока оцінка компанії та її продукції. На сьогодні залишається актуальним питання оцінки гудвілу, відображення його в обліку та звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Окремі питання теорії та методології бухгалтерського обліку гудвілу знайшли відображення у працях С.Голова, Г.Кірейцева, Я.Соколова, В.Сопка, Г.Уманців та ін. В своїх дослідженнях вчені висвітлюють питання сутності, визнання, історичної ретроспективи обліку. Облікові проблеми щодо визнання та відображення в обліку є актуальними та потребують детального вивчення.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження економічної категорії «гудвіл», питання їх оцінки та відображення в обліку.

Виклад основного матеріалу. Перша згадка про гудвіл

дається 1571 р. Ця економічна категорія вживається в юридичній практиці. Саме з юридичної практики термін «гудвіл» перейшов до бухгалтерської практики, оскільки його було визнано майновим правом і виникла потреба в його оцінці та прийнятті до обліку [6].

Дослівний переклад з англійської мови «godwill» - «добра воля». Це словосполучення відображає репутацію, чесне ім'я, поважну марку підприємства чи бізнесу. Називається воно так, тому що іноземні економісти підраховували, що гудвіл, який присутній в продукції, товарі, послугі, додає до них певну додаткову вартість. Ця вартість виникає, зрозуміло, не просто так, а в результаті довгої і плідної праці підприємства надання його продукції високої якості, її «добра воля» при виконанні своєї роботи, починає цінуватися покупцями. Гудвіл має місце не лише в економіці окремої компанії, він може бути також і у людини та держави.

По визначенню стандарту BSV-I, прийнятого у 1988 році і доповненого у 1991 році, який став концепцією досвіду Американського товариства оцінщиків (ASA), термін «гудвіл» визначають як «добре ім'я» фірми – нематеріальні активи компанії, які складаються із престижу підприємства, його ділової репутації, взаємовідносин з клієнтурою, місцезнаходження, номенклатури продукції, яка виробляється тощо.

В економічній літературі гудвіл трактується як сукупність нематеріальних чинників (активів), наявність яких забезпечує конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримати додатковий дохід. Сучасний економічний словник дає таке визначення цьому поняттю: гудвіл – капітал фірми, що не піддається матеріальному вирівнюванню, наприклад, репутація, технічна компетенція, зв'язки, маркетингові прийоми, вплив тощо [5].

П. Цибульов зазначає: гудвіл – це серйозний елемент бізнесу там, де ви маєте справу з інтелектуальною власністю. Якщо зазначеною інформацією правильно користуються, це корисно, незнання деталей призводить до зайвої сплати податків. В Україні об'єкти інтелектуальної власності ще не вміють ставити на баланс підприємства як нематеріальні активи. Усюди вони залишаються неврахованими й отже становлять масу гудвіла [1].

З позицій управлінського обліку гудвіл придбавається шляхом здійснення комплексу заходів, застосовуваних у життєдіяльності підприємства і спрямованих на збільшення його прибутку без відповідного збільшення активних операцій, зокрема, за рахунок використання кращих управлінських здібностей, нових технологій,

зв'язків тощо.

Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» визначає гудвіл, як нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо. Вартість гудвілу для цілей податкового обліку не підлягає амортизації та не враховується при визначенні валових витрат платника податку [2].

Відображення гудвілу, сформованого підприємством протягом своєї діяльності, як окремого об'єкта обліку, у фінансовому обліку не передбачено. Але згідно п.9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», витрати, спрямовані на підвищення ділової репутації (гудвілу) мають бути відображені у складі витрат звітного періоду [3].

Безпосередньо визначення терміну «гудвіл» містить П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», згідно з п.4 якого: гудвіл – це перевищення вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання [3].

Облік гудвілу ведеться на рахунку 19 «Гудвіл». До 1 липня 2008 р. для цього рахунку було передбачено три субрахунки: 191 «Гудвіл при придбанні», 192 «Негативний гудвіл», 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

При визнанні придбаного гудвілу активом його ідентифікували як позитивний чи негативний. Позитивний гудвіл виникав при перевищенні вартості придбаної фірми над вартістю її чистих активів за ринковою оцінкою. Негативний гудвіл виникав у протилежному випадку.

В бухгалтерському обліку сума позитивного гудвілу у підприємства-покупця відображався записом: за дебетом 191 «Гудвіл при придбанні» та кредитом 37 «Розрахунки з різними дебіторами» чи 68 «Розрахунки за іншими операціями». Нархована сума амортизації гудвілу при придбанні включалася до відповідних витрат, наприклад, за дебетом 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та кредитом 191 «Гудвіл при придбанні».

Негативний гудвіл відображався в обліку бухгалтерською проводкою: за дебетом 37 «Розрахунки з різними дебіторами» чи 68 «Розрахунки за іншими операціями» та кредитом 192 «Негативний гудвіл». Подальший бухгалтерський облік негативного гудвілу залежав від фінансових результатів придбаного підприємства, що

прогнозувалися у майбутньому. Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозувалася із збитками, то вартість негативного гудвілу визнавалася доходом рівномірно протягом періоду виникнення таких збитків. Включення негативного гудвілу до доходів відображалося проводкою: за дебетом 192 «Негативний гудвіл» та кредитом 746 «Інші доходи звичайної діяльності». Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозувалася без збитків, то вартість негативного гудвілу визначалася у бухгалтерському обліку доходом:

- у сумі, що не перевищувала справедливую вартість придбаних немонетарних активів, - рівномірно протягом залишку терміну корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів;

- у сумі, що не перевищує справедливую вартість придбаних немонетарних активів, - у період придбання.

У фінансовій звітності негативний гудвіл відображався у статті «Інші необоротні активи» Балансу від'ємною величиною.

Станом на кінець 2008 р. гудвіл відображається у вписуваному рядку 065 «Гудвіл», причому тут відображається лише сума позитивного гудвілу, який надалі не амортизується, а перекладається на ознаки корисності. Згідно зі змінами, внесеними до деяких Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку: негативний гудвіл та сума накопиченої амортизації щодо гудвілу, які могли бути у підприємства на 1 липня 2008 р. мають бути списані з відображенням:

- вартості негативного гудвілу в кореспонденції з кредитом рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки);

- накопиченої амортизації з кредитом рахунку 19 «Гудвіл».

В подальшому, якщо підприємство внаслідок придбання його чистих активів іншим підприємством ліквідується, то починаючи з дати придбання, покупець відображає в балансі активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл, що виникає в результаті придбання.

Зархований на баланс гудвіл надалі оцінюється як на наявність ознак можливого зменшення його корисності у порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Згідно п. 22 витрати від зменшення корисності групи активів, яка генерує грошові потоки, визначаються, якщо сума очікуваного відшкодування цієї групи менша за її балансову вартість. За наявності гудвілу в складі активів групи на суму витрат від зменшення корисності групи активів (до її розподілу між іншими окремими активами групи) зменшується вартість гудвілу (у межах балансової (залишкової) вартості гудвілу).

Висновки. Отже, в результаті дослідження встановлено:

1. Гудвіл – це нематеріальний актив, який уособлює відношення до назви, стилю, приміщення, товарного знаку, логотипу, товару та будь-якого іншого матеріалу будь-якого характеру, який знаходиться у володінні чи під контролем компанії, відносин з клієнтами, замовниками.

2. Гудвіл є домінуючим чинником та підставою для формування ринкової ціни підприємства, але не може бути визначений калькуляцією об'єктивних вартісних показників.

3. Бухгалтерські документи та звітність підприємства не надають достовірної інформації про нематеріальні фактори, які впливають на репутацію підприємства. Ці фактори окремо не виділяються і/або не оцінюються в звітності підприємства, але служать реальним джерелом прибутку.

З позицій трактування сутності, визнання активом, відображення в обліку і звітності, гудвіл являється однією з найскладніших бухгалтерських категорій. Подальші дослідження повинні бути спрямовані на визначення і вимірювання гудвілу у бухгалтерському обліку та звітності, щоб забезпечити користувачів повною та правдивою інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень.

Література:

1. Гаташ В. Великоликий гудвіл // Дзеркало тижня. – 2000. - № 39. – С. 5-7.

2. Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств” № 238/97-ВР в редакції від 22.05.97 р. (зі змінами та доповненнями) // zakon.rada.gov.ua.

3. Національні стандарти в бухгалтерському обліку. Питання використання: Навчальний посібник. -2-е вид., доп / М.Г.Михайлов, О.А.Мельник, В.М.Теслюк та ін.: за ред. М.Г.Михайлова. –К.:Вища освіта, 2002. - 400 с.

5. Соколов Я.В., Пятов М.П. Гудвіл: «новая» категория бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1997. - №2. – С. 46.

6. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. - № 9. – С. 20 – 23.