

Студент 6 курсу
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ГУДВІЛУ В УКРАЇНІ

Анотація. Розглянуто особливості обліку гудвілу на українському ринку та можливі проблеми при визначенні періоду амортизації гудвілу, протягом якого очікується надходження до підприємства майбутніх економічних вигод. Досліджено можливість вартісної оцінки гудвілу кожним із підходів при проведенні незалежної оцінки.

Аннотация. Рассмотрены особенности учета гудвила на украинском рынке и возможные проблемы при определении периода амортизации гудвила, на протяжении которого ожидается поступление на предприятие будущих экономических выгод. Исследована возможность стоимостной оценки гудвила каждым из подходов при проведении независимой оценки.

Annotation. The article deals with the peculiarities of accounting goodwill in the Ukrainian market and possible problems in determining the period of amortization of goodwill for which the company expected revenue to future economic benefits. The possibility of valuation of goodwill each of the approaches in conducting an independent evaluation.

Ключові слова: гудвіл, ділова репутація, амортизація гудвілу, негативний гудвіл, позитивний гудвіл, оцінка гудвілу.

Розвиток економіки закономірно змінює соціальні відносини в суспільстві. Ця тенденція проявляється в тому, що положення суб'єкта господарювання на ринку визначається ефективністю використання не тільки виробничих активів і грошових ресурсів, але й нематеріальних активів суб'єктів господарювання, якістю управління нефінансовими ризиками, тобто зростає роль інтелектуального капіталу. У результаті спостерігається тенденція зростання розриву між ринковою і балансовою вартістю капіталу підприємств, що призводить до появи особливої економічної та бухгалтерської категорії – гудвілу. А разом з нею виникли такі проблеми, як оцінка гудвілу та відображення його в обліку і звітності, визнання гудвілу активом, амортизація гудвілу. Особливо актуальними ці проблеми є на даному етапі розвитку українського підприємництва. Тому немарно з'явилась така категорія і в діяльності вітчизняних організацій.

В Україні гудвіл знаходиться на стадії вивчення та вдосконалення.

Питанням сутності, визнання, оцінки, відображення в обліку гудвілу присвячено праці вітчизняних та зарубіжних вчених Бутинця Ф. Ф., Горецької П. П., Голова С. Ф., Костюченка В. М., Губачова О. М., В. Ковальова, Л. Сімової, Я. Соколова, М. Пятова, І. Павлюка, Полєнкової С. М., Єлисеєва В. М. та ін. У своїх дослідженнях учені розкрили сутність гудвілу, відобразили основні підходи до відображення його в обліку на основі історичного досвіду вітчизняної і зарубіжної практики. Проте зазначені вище облікові проблеми гудвілу залишаються не вирішеними до кінця.

Метою цієї статті є дослідження сутності гудвілу, відображення його в обліку українських компаній, а також проблеми при проведенні незалежної оцінки гудвілу.

Завдання роботи:

- дослідження сутності гудвілу як економічної та бухгалтерської категорій;
- розкриття сутності гудвілу в податковому обліку;
- дослідження відображення гудвілу в обліку та визнання його активом;
- вивчення змін законодавства України, пов'язаних з обліком гудвілу;
- дослідження можливих підходів до відображення гудвілу як активу в системі бухгалтерського обліку;
- виділення методів, що застосовуються щодо оцінки вартості гудвілу та розкриття проблем, пов'язаних з

цим.

Розглянемо гудвіл як економічну категорію. Не існує єдиної думки трактування цього терміна. Так, Ковальов В. В. вважає, що економічна сутність гудвілу полягає у вартісній оцінці, напрацьованій фірмою на момент аналізу нематеріальної її цінності (торгова марка, патенти компанії, що нею розроблені та в балансі не відображені, складений колектив і т. д.), тобто, на його думку, гудвіл – це "різниця між ринковою оцінкою пасивів і ринковою оцінкою активів" [1, с. 632].

Бланк І. А. визначає гудвіл як один з видів нематеріальних активів, вартість якого визначається різницею між ринковою (продажною) вартістю підприємства як цілісного майнового комплексу та його балансовою вартістю (сумою чистих активів). Він вважає, що таке підвищення вартості підприємства пов'язане з можливістю отримання більш високого рівня прибутку (порівнюючи з середньоринковим рівнем ефективності інвестування) за рахунок використання більш ефективної системи управління, домінуючих положень на товарному ринку, застосування нових технологій та ін. [2, с. 391].

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163, гудвіл – це перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених

Слід зазначити, що за Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 року № 2756-VI, гудвіл – це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо. Вартість гудвілу не підлягає амортизації і не враховується під час визначення витрат платника податку [4, с.13].

У сучасній міжнародній та вітчизняній обліковій практиці відображається лише придбаний гудвіл, який набуває ознак активу з можливістю його достовірної оцінки лише в разі придбання підприємства як цілісного майнового комплексу. Відповідно до діючого законодавства України, яке регламентує ведення обліку та формування фінансової звітності, можливе також відображення гудвілу при консолідації звітності та приватизації підприємств державної та комунальної форм власності. Внутрішньо створений гудвіл активом не визнається і в обліку не відображається. Але позитивний внутрішній гудвіл опосередковано впливає на показники фінансового стану, а відповідно – на рішення інвесторів і кредиторів підприємства. Витрати на його створення поступово знаходять відображення в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені.

Актуальність проблематики визнання гудвілу активом, відображення його в обліку, амортизації гудвілу посилюється останніми змінами в законодавстві України, які регламентують бухгалтерський облік у цілому, у тому числі гудвілу. Так, затвердження Міністерством фінансів України Положення "Про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності" покликано за собою зміни в П(С)БО 19, у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції про його застосування. Зокрема, у Плані рахунків назву рахунку 19 викладено у новій редакції "Гудвіл". До нього передбачено три субрахунки: 191 "Гудвіл при придбанні", 192 "Негативний гудвіл", 193 "Гудвіл при приватизації (корпоратизації)" [5, 6].

У статті Сімової Л. О. "Сучасні підходи до відображення в обліку гудвілу" розглянуто можливі підходи до відображення гудвілу як активу в системі бухгалтерського обліку [7]:

1) капіталізація гудвілу і відображення його в балансі як нематеріального активу довгострокового використання;

2) фіксування гудвілу в обліку з наступним списанням за рахунок різних джерел.

Перший підхід передбачає капіталізацію гудвілу з амортизацією або без амортизації. Згідно з чинним законодавством України в сучасній обліковій практиці найбільшого поширення набув перший варіант, тобто капіталізація гудвілу з подальшою амортизацією. За останніми поправками в нормативній базі України гудвіл в бухгалтерському обліку підлягає амортизації. З точки зору економічного змісту гудвілу він не може амортизуватися, оскільки амортизація – це процес відшкодування зносу. Але облік не завжди враховує економічну сутність окремих об'єктів та процесів, виходячи у першу чергу зі зручності виконання розрахунків.

Амортизація гудвілу здійснюється протягом терміну його корисного використання. Відповідно до П(С)БО 19 тривалість експлуатації позитивного гудвілу при придбанні в Україні визначається терміном корисного використання придбаного об'єкта, але не більше як 20 років. Період амортизації гудвілу визначає покупець підприємства, виходячи з найкращої оцінки періоду, протягом якого очікується надходження до підприємства майбутніх економічних вигод.

Як свідчить дослідження Голова С. Ф. та Костюченка В. М., при визначенні терміну корисного використання гудвілу слід ураховувати, зокрема, такі фактори [8, с. 437]:

1) характер та очікуваний термін функціонування придбаного підприємства;

2) стабільність та очікуваний термін існування галузі, до якої належить гудвіл;

3) загальнодоступну інформацію про характеристики гудвілу щодо подібних підприємств або галузей і типові життєві цикли подібних підприємств;

4) вплив старіння продукту, змін у попиту та інших економічних факторів на придбане підприємство;

5) очікувану тривалість терміну трудової діяльності ключових працівників (або груп працівників) і можливістю іншої групи керівників ефективно управляти придбаним підприємством;

6) витрати на експлуатацію або фінансування, необхідні для отримання очікуваних у майбутньому економічних вигод від придбаного підприємства, та спроможність і намір підприємства нести такі витрати;

7) очікувані дії наявних та потенційних конкурентів;

8) період контролю за придбаним підприємством, а також правові норми, що впливають на термін корисного використання.

Згідно з П(С)БО 19, якщо є переконливе свідчення того, що термін корисного використання гудвілу буде більшим за 20 років, то в примітках до фінансової звітності підприємства повинно бути обґрунтування періоду амортизації. Це може статися, коли гудвіл настільки тісно пов'язаний з ідентифікованим активом (або з групою ідентифікованих активів), що можна обґрунтовано очікувати вигоди для покупця протягом терміну корисної експлуатації активу (або групи ідентифікованих активів). У цьому випадку підприємство принаймні щорічно розглядає суму очікуваного відшкодування гудвілу для визначення можливого збитку від зменшення корисності [3].

Для нарахування амортизації гудвілу слід застосовувати прямолінійний метод, якщо немає переконливого свідчення, що інший метод є більш прийнятним. Цей метод амортизації застосовується послідовно від одного періоду до іншого, доки не відбудеться зміна очікуваної схеми отримання економічних вигод від гудвілу. Період та метод амортизації гудвілу необхідно переглядати принаймні наприкінці кожного звітного року. Якщо очікуваний термін корисного використання гудвілу суттєво відрізняється від попередніх оцінок, період амортизації слід відповідно змінювати. У разі суттєвої зміни очікуваної схеми надходження економічних вигод від гудвілу треба відповідно змінювати метод амортизації.

При визнанні придбаного гудвілу активом його можна ідентифікувати як позитивний чи негативний. Позитивний гудвіл виникає у випадку, коли вартість придбаної фірми вища за вартість її чистих активів за ринкової оцінкою. Негативний гудвіл виникає в протилежному випадку.

У бухгалтерському обліку підприємства-покупця на суму позитивного гудвілу робиться запис: Д-т 191 "Гудвіл при придбанні" – К-т 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" (без ПДВ).

Сума сплаченого постачальнику податку на додану вартість відображається у бухгалтерському обліку у встановленому порядку.

Сума нарахованої амортизації гудвілу при придбанні включається до відповідних витрат з кредиту однойменного субрахунку 191 (при цьому рахунок 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів" не використовується):

Д-т 977 "Інші витрати звичайної діяльності" або 993 "Інші надзвичайні витрати" – К-т 191 "Гудвіл при придбанні".

Сума негативного гудвілу відображається в обліку покупця так:

Д-т 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" – К-т 192 "Негативний гудвіл".

Якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується із обчислюваними збитками в майбутньому, то вартість негативного гудвілу визнається доходом рівномірно протягом періоду виникнення таких збитків. Негативний гудвіл спрямовується також на погашення збитків, які можуть виникнути в процесі використання в господарській діяльності придбаного майна шляхом визнання і збільшення доходу, що відображається в бухгалтерському обліку записом:

Д-т 192 "Негативний гудвіл" – К-т 746 "Інші доходи від звичайної діяльності".

Згідно з другим варіантом першого підходу гудвіл обліковується як постійний актив, що не амортизується. Його облік аналогічний обліку земельних ділянок. Проте це не означає, що оцінка гудвілу консервується назавжди. Можливе періодичне тестування гудвілу на предмет знецінення.

Згідно з другим підходом гудвіл не визнається активом, а витрати на його придбання списуються за рахунок певних джерел, зокрема:

у міжнародній практиці використовується варіант одноразового списання гудвілу за рахунок зменшення капіталу власників. На сьогодні в Україні він дієвий щодо гудвілу при приватизації (корпоратизації). Згідно з Положенням № 1213 гудвіл, який виник у процесі приватизації підприємства, не амортизується, повністю або частково може бути списаний за рішенням уповноваженого органу [5]:

Д-т 45 "Вилучений капітал" – К-т 19 "Гудвіл".

Після внесення змін до установчих документів щодо зменшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість списаного гудвілу робиться запис:

Д-т 40 "Статутний капітал" – К-т 45 "Вилучений капітал";

в окремих випадках можливе одноразове списання гудвілу в складі витрат звітного періоду чи інших складових власного капіталу. В Україні цей варіант використовується в разі виявлення невідповідності сплаченої за гудвіл суми вигодам, на які розраховувало підприємство. У такому разі відбувається разове списання гудвілу на витрати.

Вартість гудвілу для відображення його в обліку можна визначити за допомогою незалежної оцінки. Для проведення незалежної оцінки застосовують такі методичні підходи [9]:

- витратний (передбачає визначення поточної вартості витрат на відтворення або заміщення об'єкта оцінки з подальшим коригуванням їх на суму зносу (знецінення);
- дохідний (визначається як поточна вартість очікуваних доходів від найбільш ефективного використання об'єкта оцінки, включаючи дохід від його можливого перепродажу);
- порівняльний (передбачає аналіз цін продажу та пропонування подібного майна з відповідним коригуванням відмінностей між об'єктами порівняння та об'єктом оцінки).

Витратний підхід у чистому вигляді при оцінці гудвілу застосувати практично неможливо, оскільки оцінити затрати на формування гудвілу неможливо.

Порівняльний підхід також не застосовується при оцінці гудвілу, оскільки гудвіл має яскраво виражену індивідуальність та підібрати йому адекватний аналог практично неможливо.

Тому найбільш раціонально проводити оцінку гудвілу в рамках дохідного підходу за допомогою трьох найбільш розповсюджених методів [10]:

1. Метод надлишкового прибутку. Згідно з ним вартість гудвілу визначається діленням надлишкового прибутку на ставку капіталізації.

У ході реалізації цього методу визначається надлишковий прибуток і проводиться його капіталізація. Коефіцієнт капіталізації не є встановленим, чітко розрахованим показником, що призводить до неможливості точного розрахунку вартості гудвілу. Також до переоцінки чи недооцінки розраховуваної вартості може привести застосування при розрахунку надлишкового прибутку простої середньої величини прибутку за кілька років (при цьому може не враховуватись те, що ті суми прибутку, які значно відрізняються від середнього значення, не повинні враховуватись при розрахунку). Тому розглянемо наступний метод [11, ст.124].

2. Метод ринкової капіталізації. Згідно з ним вартість гудвілу розраховується як різниця між ринковою капіталізацією та чистою вартістю цілісного майнового комплексу.

У сучасних умовах визначення ринкової капіталізації можливе тільки для підприємств, акції яких є об'єктом активних угод. Тому при сучасному ринковому стані найбільш раціональним є наступний метод.

3. Метод залишків ґрунтується на розрахунку вартості гудвілу як різниці між ринковою вартістю підприємства та чистою вартістю цілісного майнового комплексу.

Таким чином, практичні проблеми оцінки гудвілу можна звести до визначення ринкової вартості підприємства та чистої вартості цілісного майнового комплексу.

Проведений аналіз показав, що у вітчизняній та міжнародній практиці існує достатньо широка варіативність обліку гудвілу. Саме визначення сутності гудвілу, визнання його активом не мають конкретної методики. Також існують проблеми у точності визначення терміну корисного використання гудвілу. Амортизаційний період можливо розрахувати тільки суб'єктивно, оскільки при оцінці деякі показники неможливо визначити точно. Незалежна оцінка гудвілу теж є складною ланкою для спеціалістів. Адже, як було визначено, для проведення оцінки гудвілу застосовується метод залишків, а для найбільш точної оцінки важливе застосування декількох методів. Ці та інші проблеми визначають гудвіл як одну з найскладніших бухгалтерських категорій. Тому ця категорія потребує подальшого вивчення, удосконалення законодавчої та нормативної бази.

Наук. керівн. Єфремова Л. В.

Література: 1. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент / Ковалев В. В. – М. : Финансы и статистика, 1999. – 751 с. 2. Бланк И. А. Основы финансового менеджмента. Т.2 / Бланк И. А. – К. : Ника-Центр, 1999. – 427 с. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р.

№ 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 4. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2756 – VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua. 5. Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 19.12.06 № 1213. 6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. 7. Сучасні підходи до відображення в обліку гудвілу [Електронний ресурс] / Сімова Л. О. Кіровоградський національний технічний університет. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/9_EISN_2007/Economics/21548.doc.htm/. 8. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посібн./ Голов С. Ф., Костюченко В. М. – К. : Лібра, 2001. – 840 с. 9. Національний стандарт № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав", затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 р. № 1440. 10. Національний стандарт № 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності", затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 3 жовтня 2007 р. № 1185. 11. Чеботарев Н. Ф. Оценка стоимости предприятия (бизнеса) : учебн. пособие / Чеботарев Н. Ф. – М. : Дашков и Ко, 2009. – 256 с.