

ОБГРУНТУВАННЯ ПОРЯДКУ ВІДОБРАЖЕННЯ ГУДВІЛУ В СИСТЕМІ ОБЛІКУ НАЦІОНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Ізмайлов Я. О.

1. Вступ

Формування позитивної репутації підприємства є необхідною умовою досягнення тривалого і стійкого розвитку підприємства на інвестиційно-інноваційних засадах. Гудвіл стає важливим засобом зміцнення конкурентних позицій суб'єкта господарювання, оскільки забезпечує додаткові переваги на ринках збуту, праці, капіталу, ресурсів тощо. Він впливає на вартість компанії та визначає її можливості в залученні коштів, пошуку стратегічних інвесторів та партнерів, побудові відносин із владою та формуванні попиту й лояльності споживачів. Позитивна репутація є особливо важливою складовою успіху, яка допомагає захистити компанію, збільшити вартість акцій та ринкову вартість активів компанії, отже, впливає на ефективність її діяльності. Формування та використання обліково-аналітичної інформації про ділову репутацію в сучасних умовах глобалізації та інформатизації економічного життя є важливим фактором інвестиційно-інноваційного розвитку країни.

В глобальному економічному середовищі найчастіше категорія „гудвіл” ототожнюється з діловою репутацією, іміджем, популярністю, брендом, базою клієнтів, інноваційними технологіями тощо. Розгляд цього поняття привертає увагу багатьох науковців. Тому „гудвіл” увійшов до складу важливих міждисциплінарних термінів.

В бухгалтерському обліку гудвіл у вартісному вираженні є сумою, яку покупець підприємства готовий заплатити понад балансову вартість його активів. Обліковуючи гудвіл, зацікавлені особи отримують інформацію про ринкову та облікову (книжну) вартість підприємства. Водночас гудвіл постійно змінюється залежно від позитивної та негативної інформації про діяльність підприємства. Тому для збільшення інвестиційної привабливості та представлення інформації про компанію зацікавленим користувачам дуже важливим є розвиток досліджень спрямованих на повне та достовірне відображення гудвілу в системі бухгалтерського обліку.

2. Об'єкт дослідження та його технічний аудит

Об'єктом дослідження є критерії, що впливають на формування гудвілу. З метою ефективного формування інформації про гудвіл компаній, International Reputation Institute (IRI) [1] вдалося сформулювати шість критичних компонентів репутації будь-якого бізнесу, які беруться до уваги цільовими групами при складанні про компанію стійкої думки: емоційна привабливість, якість продукції, відносини з партнерами, репутація керівництва, соціальна відповідальність, фінансові показники.

Американська компанія Range Resources Corporation (RRC) [2] для оцінки факторів, що впливають на формування гудвілу компанії використовує 9 комплексних критеріїв із ваговими коефіцієнтами: конкурентоспроможність; професійна етика; лідерські якості топ-менеджерів; фінансова стабільність; соціальна відповідальність; виробничий процес; стабільність штату; ефективність маркетингу; благодійна діяльність.

Заходи з реформування та впровадження обліку гудвілу на підприємствах України мають поки що недостатньо систематизований характер. Тому деякі з них приречені на поразку через неможливість адаптувати традиційну систему бухгалтерського обліку та подання звітності під економіку знань. Чинна на сьогодні методика бухгалтерського обліку гудвілу в Україні має певні слабкі сторони, які не дозволяють належним чином відобразити в обліку і звітності підприємств цю облікову ланку, що зазнає послідовного змістовного наповнення. З огляду на це методологічна неоднозначність та дискусійність багатьох питань бухгалтерського обліку гудвілу, потреба в уточненні методики бухгалтерського обліку та подання звітності про нього визначають актуальність розгляду цієї проблематики.

3. Мета та задачі дослідження

Метою дослідження є аналіз стану відображення інформації про гудвіл підприємств в системі бухгалтерського обліку України і подання звітності в умовах сучасної економічної ситуації.

Для досягнення поставленої мети дослідження визначено такі завдання:

- 1) провести аналіз існуючих підходів до загальноекономічного та регламентованого в бухгалтерському обліку трактування поняття гудвілу та його компонентів;
- 2) визначити актуальність та потребу у поданні інформації про ділову репутацію, імідж, престиж та гудвіл в обліково-аналітичній системі підприємства;
- 3) провести комплексний аналіз складових частин та контактних груп, що здійснюють вплив на формування інформації про гудвіл в системі обліку і подання звітності;
- 4) проаналізувати національні та зарубіжні підходи щодо доцільності відображення негативного гудвілу в бухгалтерському обліку та звітності.
- 5) дати рекомендації, щодо обліку позитивного та негативного гудвілу.

4. Дослідження можливих рішень проблеми

Методологічні підходи до оцінки, обліку та подання звітності про гудвіл підприємства широко обговорюються багатьма вітчизняними і закордонними дослідниками. Аспекти бухгалтерського обліку гудвілу та його впливу на результати господарювання підприємств знайшли відображення в працях науковців всього світу. В дослідженні [3] представлено мета-аналітичний огляд факторів, що здійснюють стримуючий вплив на корпоративну репутацію. Дане дослідження є корисним для українських підприємств тому що, визначивши перелік негативних факторів, можна обмежити їх вплив на репутацію підприємства чим стимулювати процеси розвитку.

Вимірювання рівня ділової репутації представлено в [4] на прикладі дослідження малих і середніх компаній Нової Зеландії. Хоча цей досвід є дуже цікавим, українські підприємства мають багато галузевих особливостей та відмінностей у веденні бізнесу від розвинутих країн. Тому запропонований порядок можливо використовувати, адаптувавши до умов підприємств України.

Вплив гудвілу на кредитний рейтинг підприємств досліджено в праці [5]. Логічним є те, що чим більший розмір гудвілу буде відображено в звітності підприємства, тим більше воно стає привабливим для інвесторів та контрагентів, а особливо збільшується можливість залучати кредитні ресурси. Асиметрію відображення гудвілу в часі проаналізовано в праці [6].

В роботі [7] представлений порядок створення вигід і зменшення витрат на інтелектуальний капітал на прикладі невеликої сімейної фірми. У роботі [8] проаналізовано стан та перспективи відображення інформації про гудвіл національних підприємств. Авторами проведено дослідження для цілей корпоративних підприємств, але бухгалтерському обліку гудвілу, уваги майже не приділено. В роботі [9] гудвіл досліджується як складова інтелектуального капіталу фірми. Авторами пропонуються можливості вимірювання інтелектуального капіталу фірми за допомогою показників продуктивності на противагу класичним балансовим. Пропозиція є цікавою, але в законодавчому полі України основним принципом обліку є єдиний грошовий вимірник.

В роботі [10] подані рекомендації з обліку гудвілу на прикладі фірм Австралії. Зокрема проведено порівняльний аналіз знецінення фактичної суми гудвілу з нарахованою мінімальною амортизацією. Порядок відображення зменшення корисності гудвілу та його амортизації для українських підприємств можливо застосовувати, але з проведенням досліджень, щодо відображення даних операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Аналіз фінансової звітності національних підприємств показав майже повну відсутність відображення інформації про гудвіл. Це відбувається, через недостатню дослідженість та безсистемність, пов'язану з новизною категорії і відсутністю досвіду відображення в обліку та звітності з метою збільшення інвестиційної привабливості підприємств, що вимагає розвитку досліджень в цьому напрямку.

5. Методи досліджень

В процесі проведеного дослідження використані наступні методи: діалектичний, узагальнення, порівняння, системного аналізу, спостереження за господарською діяльністю, балансовий та ін.

6. Результати досліджень

Традиційна система бухгалтерського обліку й фінансової звітності, спрямована на відображення показників у ретроспективі. Тому вона потребує адаптації до задоволення потреб суб'єкта господарювання у формуванні обґрунтованої, достовірної, своєчасної та повної інформації про гудвіл підприємства, яка могла б вплинути на перспективи розвитку компанії.

Через недостатню дослідженість можливостей та систематизованого порядку відображення інформації про гудвіл підприємств в національній системі

обліку та звітності, маємо відсутність офіційної статистики про гудвіл на загальнодержавному рівні.

Метою збору, накопичення, інтерпретації та подання інформації про ділову репутацію, імідж, престиж та гудвіл в обліково-аналітичній системі підприємства є розв'язання таких завдань:

- збір та інтерпретація інформації про господарську діяльність підприємства та конкурентів;
- отримання конкурентних переваг;
- пошук резервів з визначенням сильних та слабких місць суб'єкта господарювання;
- розвиток потенціалу та збільшення вартості підприємства;
- прогнозування перспектив продукції фірми на ринках.

В практиці бізнесових стосунків та їх юридичного супроводження чітко виокремлюються такі економічні категорії, як „гудвіл”, „ділова репутація”, „імідж”, „престиж”, „ренеме”.

На підставі аналізу наукової літератури [7] можна погодитись з тим, що економічні категорії „репутація”, „імідж” і „гудвіл” є близькими за змістом, але в той же час, мають суттєві відмінності.

Більш того, проаналізувавши зазначені терміни з юридично-правової точки зору, автор статті повністю розділяє результати дослідження [11] в якому доведено, що кожна з цих категорій є самостійною, має різну правову природу та різноспрямованість своїх внутрішньосистемних ознак. Зміст цих юридичних понять – це результат реалізації певних прав, який здійснює вплив в тому числі й на ділову репутацію.

Ретельне вивчення напрацювань науковців у частині тлумачення розглянутих економічних категорій виявило відсутність єдиного погляду на те, чи існують технології формування репутації, чи тільки імідж піддається цілеспрямованому конструюванню. Домінуючою серед фахівців [8, 11] можливо вважати думку, що позитивна чи негативна репутація підприємства складається з плином часу, а імідж необхідно постійно й активно формувати. Проте репутацію можна формувати продуманими послідовними діями. Тоді в повсякденному житті вона дає змогу підприємству продуктивно працювати, виходячи із кризових та складних ситуацій з найменшими втратами.

Менеджмент підприємства повинен оперативно запобігати виникненню основних подій, що знижують досягнутий рівень репутації, іміджу та гудвілу підприємства. До таких обставин, що зумовлюють виникнення негативного сприйняття компанії в ділових колах, належать:

- 1) низький рівень соціальної відповідальності;
- 2) відсутність інвестицій в розвиток виробництва та впровадження сучасної техніки і технологій;
- 3) банкрутство;
- 4) корпоративний конфлікт;
- 5) техногенні катастрофи;
- 6) зміна мажоритарних акціонерів у разі, коли новий власник має рівень репутації нижчий, ніж попередній тощо.

На сучасному етапі розвитку теорії та методики бухгалтерського обліку, рекомендується розглядати як облікову ланку „гудвіл” з включенням до нього таких складових, як „ділова репутація”, „імідж”, „престиж”, „реноме”.

Загальноекономічне визначення сутності терміну „гудвіл” (англ. „goodwill” – „добра воля”) налічує декілька століть. Спочатку це поняття характеризувало ділову репутацією окремого індивіда. Перша офіційна згадка про гудвіл була здійснена в 1571 році, а судові засідання щодо його оцінки за претензією покупця до суб'єкта господарювання відбулося у 1620 році. В XIX ст. термін „гудвіл” перейшов з юридичної у бухгалтерську практику, оскільки був визнаний майновим правом. Тому виникла необхідність його оцінювання та обліку.

В роботі [8] наголошується на тому, що об'єктом відображення в бухгалтерському обліку може бути тільки „придбаний гудвіл”, який виникає при купівлі-продажу підприємства, іншими словами гудвіл, за який сплачені гроші.

З часом погляди на гудвіл як об'єкт обліку дещо трансформувались, набувши більшої конкретизації у представленні облікової інформації. Зокрема, в роботі [12] гудвіл визначено, як:

- 1) отриману різницю між балансовою та ринковою вартістю активів;
- 2) інтелектуальні активи підприємства, що можуть генерувати вартість, які не знайшли свого бухгалтерського відображення (тобто всі інтелектуальні активи, окрім об'єктів права інтелектуальної власності), а також вартість синергетичних ефектів, що виникли в результаті їх взаємодії.

В [13] гудвіл ототожнюється з „діловою репутацією” та „брендом компанії”. Вартісна величина гудвілу при цьому визначається як перевищення ціни придбання фірми над вартістю відображених у її балансі чистих активів або як перевищення частки придбання над справедливою вартістю ідентифікованих активів і зобов'язань на дату придбання.

Відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 3 „Об'єднання підприємств”, гудвіл, що виникає при об'єднанні підприємств – це сплачена покупцем сума, яка перевищує ринкову вартість придбання в очікуванні майбутньої економічної вигоди. Гудвіл визначається як перевищення вартості придбання над придбаною часткою в справедливій вартості ідентифікованих придбаних активів, що є нероздільним від придбаного підприємства. Фактична вартість гудвілу – це вартість придбання за мінусом різниці справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних зобов'язань [14].

Американський стандарт обліку US GAAP, FAS 142 „Гудвіл та інші невідчутні активи”, трактує гудвіл як перевищення вартості придбаного підприємства над вартістю його ідентифікованих активів за вирахуванням зобов'язань [15].

Українськими регламентами бухгалтерського обліку, а саме Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 19 „Об'єднання підприємств”, гудвіл визначено як перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання [16].

Відповідно до Податкового Кодексу України, гудвіл (вартість ділової репутації) є нематеріальним активом, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісно-

го майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій [17].

На основі проведеного аналізу, рекомендовано трактувати гудвіл для цілей бухгалтерського обліку, як суму нематеріальних інтелектуальних активів та синергетичних ефектів, що матеріалізується при об'єднанні або придбанні підприємства у вигляді різниці між його ринковою ціною та балансовою вартістю активів.

Існує залежність, що за рахунок зростання вартості гудвілу, збільшується вартість інноваційного продукту підприємства і навпаки. Гудвіл виникає лише у випадку придбання та об'єднання підприємств, а внутрішньогенерований гудвіл не відображається в бухгалтерському обліку зовсім.

Гудвіл є нематеріальним активом, що створює значну вартість фірми. Разом з тим, слід констатувати, що бухгалтерська оцінка гудвілу підприємства не забезпечує користувачів інформацією про інтелектуальний капітал фірми через те, що:

1) розмір гудвілу визначається тільки в момент операції продажу або об'єднання бізнесу, а елементи інтелектуального капіталу знаходяться у постійному русі;

2) прибутковість, перспективність розвитку та ринкову вартість підприємства значною мірою формують елементи людського капіталу (навички та знання робітників), зв'язки, бренд, ділова репутація тощо;

3) величина гудвілу не дає уявлення про окремі структурні елементи, види та вартість інтелектуального капіталу;

4) на величину гудвілу впливають премія, яку покупець сплачує за отримання контролю над бізнесом та спекулятивна складова конкретної угоди купівлі-продажу.

Між економічним і бухгалтерським підходами до трактування гудвілу існують декілька суттєвих відмінностей. Згідно стандартів бухгалтерського обліку, гудвіл можна оцінювати лише при придбанні або об'єднанні підприємств. Економічний підхід дозволяє розраховувати гудвіл (з його складовими) в будь-який час. Економічний гудвіл постійно знижується, а бухгалтерський – залишається сталим.

Для цілей бухгалтерського обліку та подання звітності пропонується здійснювати класифікацію гудвілу за ознаками, що наведені на рис. 1.

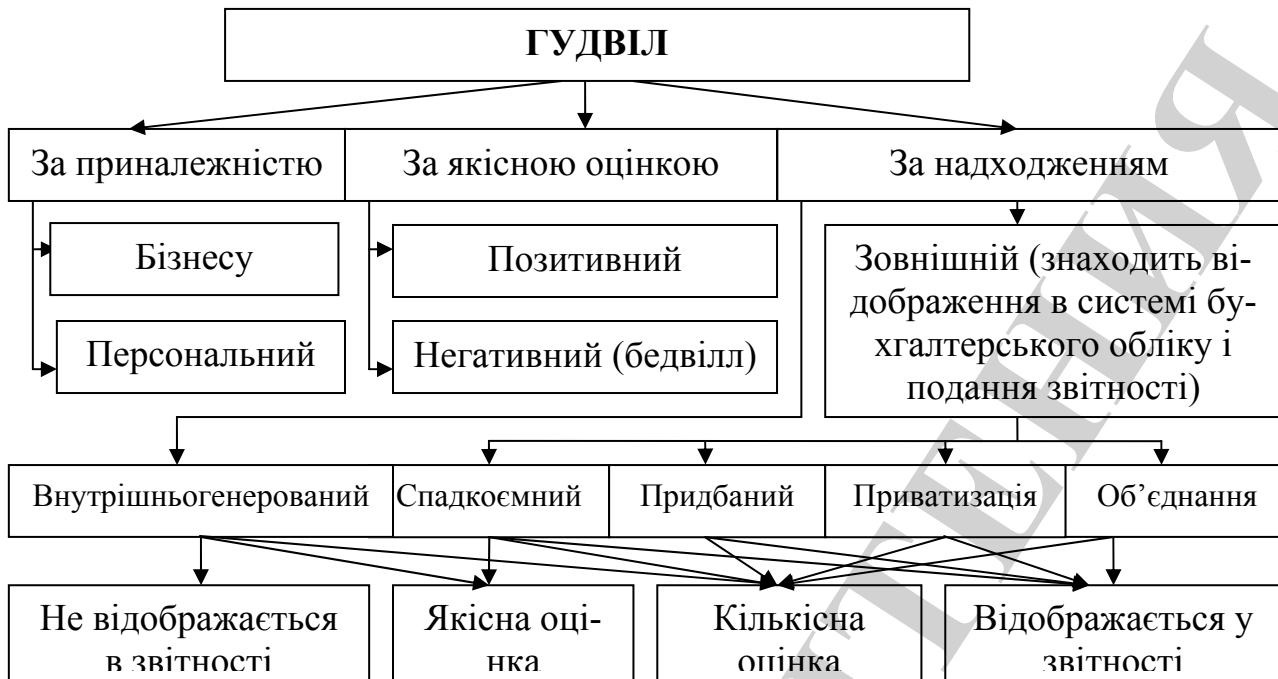


Рис. 1. Модифікована класифікація гудвілу за ознаками приналежності, якісної оцінки та надходженням бізнес-об'єктів для цілей бухгалтерського обліку

Примітка: складено автором

Рекомендується враховувати вплив на формування гудвілу наступних контактних груп, кожна з яких має власні пріоритети (рис. 2).

| КОНТАКТНІ ГРУПИ | ПРІОРИТЕТНІ ЦІЛІ |
|-------------------------|--|
| Акціонери | Прибутковість, фінансова стійкість, відкритість інформації та прозора дивідендна політика |
| Персонал | Справедлива оплата праці, можливість кар'єрного росту, соціальна відповідальність |
| Інвестори | Динаміка розвитку підприємства, забезпечення високої доходності інвестицій, прибутковість, фінансова стійкість |
| Держава | Повнота сплати податків, соціальна відповідальність, дотримання діючого законодавства |
| Постачальники | Дотримання ділової етики та взятих зобов'язань, платоспроможність підприємства |
| Споживачі та конкуренти | Якість товарів/послуг, цінова політика підприємства |

Рис. 2. Рекомендоване врахування пріоритетних цілей контактних груп, що здійснюють вплив на формування гудвілу

Примітка: складено автором

Відповідно до українських та міжнародних стандартів фінансової звітності на дату придбання економічного суб'єкту покупець повинен визнати гудвіл, отриманий в результаті об'єднання бізнесу, в якості активу, а також здійснити його оцінку за фактичною вартістю, тобто використовуючи формулу (1):

$$G = CAM - INAFV, \quad (1)$$

де G – гудвіл;

CAM – витрати на придбання або об'єднання (the cost of the acquisition or merger);

$INAFV$ – ідентифіковані чисті активи, які оцінені за справедливою вартістю (identifiable net assets at fair value).

Якщо здійснюється придбання частки (долі) (англ. share) в чистих активах, яка є меншою за 100 %, то вартість гудвілу визначається за формулою (2):

$$G = CAM - S\% \times INAFV, \quad (2)$$

де $S\%$ – доля фірми в чистих активах придбаного бізнесу.

В процесі бухгалтерського обліку гудвілу необхідно зробити акцент на тому, що відбувається з підприємством, яке намагаються придбати: воно або ліквідується, або стає дочірнім.

Якщо підприємство ліквідується, то покупець, починаючи з дати придбання повинен відобразити в балансі активи і зобов'язання придбаного підприємства разом з гудвілом, що виникає в результаті придбання. В подальшому облік балансової вартості гудвілу та його амортизації здійснюється на рахунках обліку підприємства-покупця. Якщо ж придбане підприємство не ліквідується, а продовжує здійснювати свою діяльність під контролем покупця (головного підприємства), то гудвіл показується не в окремому балансі покупця, а в консолідованому балансі групи за статтею „Гудвіл при консолідації”, який підлягає амортизації протягом строку очікуваної його дохідності. Записи з нарахування амортизації гудвілу не відображаються в обліку головного підприємства, а є коригувальними і впливають на показники лише консолідованої звітності.

Доцільно виокремити два основні підходи у світовій практиці до відображення гудвілу як активу в системі бухгалтерського обліку.

Перший підхід полягає у капіталізації гудвілу, тобто відображення його в балансі як нематеріального активу тривалого використання з амортизацією або без амортизації. Відповідно до п.55 IFRS 3 „Об'єднання бізнесу” гудвіл, що придбаний у результаті об'єднання бізнесу, не підлягає амортизації. Натомість покупцеві слід перевіряти гудвіл на зменшення корисності щорічно або частіше, якщо події чи зміни обставин свідчать про можливість зменшення його корисності відповідно до IFRS 36 „Зменшення корисності активів”. Отже, якщо амортизація не нараховується, то гудвіл обліковується як постійний актив, що не амортизується, аналогічно до обліку земельних ділянок. При цьому в разі зменшення справедливої вартості гудвіл повинен бути уцінений.

Згідно з другим підходом гудвіл не визнається активом в обліку, а витрати на його придбання списуються за рахунок зменшення капіталу власників.

Разом з тим варто зазначити, що тут мова йде про (зовнішній) бухгалтерський гудвіл, що з'являється в результаті купівлі, об'єднання або іншого шляху отримання підприємства.

Відповідно до П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств” [16] первісна (балансова) вартість гудвілу в бухгалтерському обліку амортизується, але з розрахунку не більше 20 років. Гудвіл обліковується у складі необоротних активів на рахунок 19 „Гудвіл” класу 1 „Необоротні активи”. Зокрема, до нього передбачено два субрахунки: 191 „Гудвіл при придбанні”, та 193 „Гудвіл при приватизації (корпоратизації)”. Гудвіл у Балансі відображаються за залишковою вартістю у рядку „Гудвіл” позитивною або від'ємною величиною.

Розглянемо приклад: Підприємство має 10000 акцій у статутному капіталі дочірнього підприємства. Номінальна вартість однієї акції складає 800 грн. Вартість придбання кожної акції становить 880 грн. Отже, в балансі материнського підприємства фінансові вкладення відображені за фактичною вартістю акцій, тобто сума цих вкладень становить 8,8 млн. грн. У консолідованому балансі додатну різницю між фактичною і номінальною вартістю акцій (800 тис. грн.) потрібно відображати у складі нематеріальних активів, як гудвіл при консолідації: Дебет 193 «Гудвіл при консолідації» Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

У підприємства-покупця при введенні обліку операції з придбання підприємства, за умови відображення позитивного гудвілу, здійснюється бухгалтерське проведення: Дебет 191 „Гудвіл при придбанні” Кредит 685 „Розрахунки з іншими кредиторами”. Втрати від зменшення корисності відображаються таким чином: Дебет 977 „Інші витрати звичайної діяльності” Кредит 191 „Гудвіл при придбанні”.

Строк корисного використання гудвілу визначається з урахуванням прогнозованого строку діяльності підприємства, нормативно-правових актів або контрактів, що впливають на строк корисного використання, зміни попиту на продукцію (роботи, послуги) підприємства тощо. Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу, то він списується з включенням залишкової вартості до витрат.

У бухгалтерському обліку операції з визначення позитивного гудвілу при придбанні підприємства рекомендується відображати в системі бухгалтерських рахунків, як наведено в табл. 1.

Таблиця 1

Рекомендований порядок обліку господарських операцій з купівлі (об'єднання) підприємства за ціною, що є більшою, ніж балансова вартість його активів та зобов'язань

| № | Зміст господарської операції | Кореспонденція бухгалтерських рахунків | | Сума, тис. грн. |
|----|--|---|---|-----------------|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1 | Вартість придбаних необоротних активів підприємства, що придбається | 15 «Капітальні інвестиції» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 370 |
| 2 | Оприбутковано необоротні активи придбаного підприємства | 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» | 15 «Капітальні інвестиції» | 370 |
| 3 | Оприбутковано матеріали, запаси, готова продукція, товари придбаного підприємства | 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 130 |
| 4 | Відображено передачу боргових прав на дебіторську заборгованість придбаного підприємства | 18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 250 |
| 5 | Відображено передачу боргових зобов'язань з кредиторської заборгованості придбаного підприємства | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики», 63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками» тощо | 320 |
| 6 | Здійснено оплату за придбане підприємство | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 311 «Поточні рахунки в національній валюті» | 1200 |
| 7 | Дооцінено окремі придбані необоротні активи до ринкової вартості | 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 110 |
| 8 | Уцінено окремі придбані необоротні активи до ринкової вартості | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» | 40 |
| 9 | Дооцінено окремі запаси до ринкової вартості | 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 70 |
| 10 | Уцінено окремі придбані запаси до ринкової вартості | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» | 30 |
| 11 | Визначено та оприбутковано позитивний гудвіл | 191 «Гудвіл при придбанні» | 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» | 660* |
| 12 | Нараховано суму щомісячної амортизації гудвілу на 20 років (660 тис. грн. : 20 : 12) | 92 «Адміністративні витрати» | 133 «Знос нематеріальних активів» | 2,75 |

Примітка: складено автором

*Величину придбаного гудвілу потрібно визначати за формулою (1):

$$G = CAM - INAFV = 1200000 - (370000 + 130000 + 250000 - 320000 + 110000 + 70000 - 40000 - 30000) = 660000 \text{ грн}$$

В міжнародній обліковій практиці існують різні підходи щодо визнання негативного гудвілу для цілей бухгалтерського обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Негативний гудвіл в основних світових стандартах бухгалтерського обліку та звітності

| Назва країни | Підстава для застосування | Зміст негативного гудвілу |
|-----------------|--|---|
| Україна | П(С)БО 19 „Об’єднання підприємств” | Перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань над вартістю придбання на дату придбання |
| IFRS | IFRS 3 „Об’єднання бізнесу” | Визнання негативного гудвілу не передбачене |
| США | APB Opinion 16, par.67 | Негативний гудвіл виникає рідко з огляду на те, що на початку він пропорційно зменшує вартість необоротних активів, і лише його залишок відображається як негативний гудвіл (який обліковується як доходи майбутніх періодів) |
| Велика Британія | ASC „Accounting for Goodwill”, ED 47, Par.30 | „Несприятливе розміщення” підприємства |
| Росія | ПБО14/2000 „Облік нематеріальних активів” | Знижка з ціни, що відноситься на доходи майбутніх періодів |

Примітка: складено на основі [14–16]

В діючій українській практиці, коли купується підприємство з ціною нижче балансової вартості активів, то його сума визнається доходом за такою схемою:

а) якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується з обчислювальними збитками в майбутньому, то вартість негативного гудвілу визнається доходом рівномірно протягом періоду утворення таких збитків;

б) якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується в майбутньому без збитків, то вартість негативного гудвілу визнається доходом: у сумі, що не перевищує справедливої вартості придбаних немонетарних активів; рівномірно протягом решти строку амортизації придбаних необоротних активів; у сумі, що перевищує справедливу вартість придбаних немонетарних активів в періоді придбання.

Не погоджуючись з недоцільністю використання негативного гудвілу, пропонуємо повернутися до відображення негативного гудвілу (бедвілу). Для застосування негативного гудвілу в національній системі обліку є важливі підстави. Через кризові ситуації в національній економіці (військові дії, інфляційні процеси, різке збільшення вартості енергетичних ресурсів, рейдерські захвати тощо), які призводять до банкрутства, ліквідації, зміни власників, значного здешевлення та знецінення продажної вартості підприємств, виникають непоодинокі ситуації, коли справедлива вартість придбаних ідентифікованих активів і зобов’язань перевищує вартість придбання бізнес-об’єкту.

При придбанні чи об'єднанні підприємств рекомендується на рахунку 192 „Негативний гудвіл” вести облік зменшення вартості негативного гудвілу з моменту його виникнення:

1) якщо діяльність придбаного підприємства прогнозується з обчислюваними збитками в майбутньому;

2) в процесі корисного використання (амортизації) придбаних необоротних активів;

3) у разі перевищення справедливої вартості придбаних немонетарних активів (активів, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій сумі грошей) над вартістю негативного гудвілу.

За кредитом рахунка 192 „Негативний гудвіл”, пропонується відображати вартість виникнення негативного гудвілу. За дебетом – суму негативного гудвілу, що визнана доходом.

Також у разі придбання контрольного пакета акцій за ціною, що є нижчою за номінал, різниця відображається в консолідованому балансі контрактивом, як негативний гудвіл при консолідації: Дебет 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» Кредит 192 «Негативний гудвіл».

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) не дозволяють відшкодування збитку від знецінення гудвілу в зв'язку з тим, що будь-яке подальше збільшення вартості відшкодування буде передбачати збільшення гудвілу, який створено всередині компанії. Це не відповідає критеріям визнання в фінансовій звітності за МСФЗ та П(С)БО.

7. SWOT-аналіз результатів дослідження

Strengths. Сильною стороною у проведеному дослідженні є аналіз підходів до бухгалтерського трактування поняття гудвілу з обґрунтуванням потреби впровадження в облікову практику інформації про гудвіл підприємства. Також представлений уточнений порядок обліку господарських операцій з купівлі підприємства за ціною, що є більшою, ніж балансова вартість його активів та зобов'язань. Відображення гудвілу у системі обліку національних підприємств дозволить: збільшити і накопичити їх реальну балансову вартість, інвестиційно-інноваційну привабливість для інвесторів, здійснювати аналіз складових частин з визначенням резервів формування позитивної ділової репутації компанії.

Weaknesses. Нормативно-інструктивна база обліку гудвілу в Україні повністю відповідає МСФЗ в плані теорії, але практика функціонування національних підприємств суттєво відрізняється від розвинутих країн мотивами діяльності, галузями, фінансовою прозорістю, соціально-екологічною відповідальністю та інтелектуальними складовими основного капіталу, що робить інформацію про гудвіл незатребуваною.

Opportunities. Можливостями для подальших досліджень є переймання досвіду зарубіжних країн щодо вдосконалення порядку відображення в обліку та звітності українських підприємств інформації про гудвіл.

Threats. Загрозами для результатів проведених досліджень є те, що гудвіл, як нематеріальний об'єкт системи обліку і звітності підприємств, постійно змінюється, з'являються нові класифікації, підходи до його оцінки та обліку. Тому це потрібно враховувати і постійно здійснювати моніторинг для внесення змін

в порядок оцінки, обліку та представлення інформації у звітності підприємства. Також загрозами подальшого розвитку відображення інформації про гудвіл національними підприємствами є вплив зовнішніх факторів, таких як: зміна вектору економічного розвитку, соціально-економічна нестабільність країни та продовження військових дій тощо.

8. Висновки

В результаті проведених досліджень:

1. Проаналізовано існуючі підходи до загальноекономічного та бухгалтерського трактування гудвілу і його компонентів. На основі проведеного аналізу, рекомендовано трактувати гудвіл для цілей бухгалтерського обліку, як суму нематеріальних інтелектуальних активів та синергетичних ефектів, що матеріалізується при об'єднанні або придбанні підприємства у вигляді різниці між його ринковою ціною та балансовою вартістю активів.

2. Обґрунтовано передумови та перспективи впровадження в облікову практику інформації про гудвіл підприємства.

3. Запропоновано модифіковану класифікацію гудвілу для цілей бухгалтерського обліку за ознаками приналежності, якісної оцінки та надходження бізнес об'єктів. Проведено аналіз інформаційних потреб основних контактних груп з визначенням пріоритетних цілей, що впливають на формування гудвілу.

4. Обґрунтовано доцільність повернення до використання в національній системі обліку та звітності підприємств негативного гудвілу (бедвілу).

5. Уточнено порядок обліку господарських операцій з купівлі підприємства за ціною, що є більшою, ніж балансова вартість його активів та зобов'язань, в напрямку підвищення прозорості та достовірності облікової інформації.

Розглянуті обліково-аналітичні проблеми та запропоновані рекомендації щодо їх вирішення створюють базу для продовження досліджень в напрямку вдосконалення методології, методики та організації бухгалтерського обліку, аналізу і контролю гудвілу підприємств.

Література

1. Country RepTrak [Electronic resource] // Reputation Institute. – Available at: \www/URL: <https://www.reputationinstitute.com/research/Country-RepTrak>
2. Range Resources Corporation [Electronic resource]. – Available at: \www/URL: <https://finance.yahoo.com/quote/RRC?ltr=1>
3. Ali, R. The moderating influences on the relationship of corporate reputation with its antecedents and consequences: A meta-analytic review [Text] / R. Ali, R. Lynch, T. C. Melewar, Z. Jin // Journal of Business Research. – 2015. – Vol. 68, № 5. – P. 1105–1117. doi:10.1016/j.jbusres.2014.10.013
4. Whiting, R. H. A tool for measuring SMEs' reputation, engagement and goodwill [Text] / R. H. Whiting, P. Hansen, A. Sen // Journal of Intellectual Capital. – 2017. – Vol. 18, № 1. – P. 170–188. doi:10.1108/jic-02-2016-0028
5. Sun, L. Goodwill impairment loss and bond credit rating [Text] / L. Sun, J. H. Zhang // International Journal of Accounting & Information Management. – 2017. – Vol. 25, № 1. – P. 2–20. doi:10.1108/ijaim-02-2016-0014
6. Kim, S. Goodwill accounting and asymmetric timeliness of earnings [Text] / S. Kim, C. Lee, S. Wook Yoon // Review of Accounting and Finance. – 2013. – Vol. 12, № 2. – P. 112–129. doi:10.1108/14757701311327687
7. Grimaldi, M. Perceived benefits and costs of intellectual capital in small family firms [Text] / M. Grimaldi, L. Cricelli, M. Greco // Journal of Intellectual Capital. – 2016. – Vol. 17, № 2. – P. 351–372. doi:10.1108/jic-06-2015-0055
8. Korchemliuk, A. I. Hudvil korporatyvnykh pidpriemstv [Text]: Monograph / A. I. Korchemliuk, I. L. Lytvynchuk, H. V. Tsyhanenko; ed. by Ye. I. Khodakivskiyi. – Zhytomyr, 2013. – 160 p.
9. Ho Kim, S. Intellectual capital vs the book-value of assets [Text] / S. Ho Kim, D. Taylor // Journal of Intellectual Capital. – 2014. – Vol. 15, № 1. – P. 65–82. doi:10.1108/jic-04-2013-0048
10. Bepari, M. K. Regime change in the accounting for goodwill [Text] / M. K. Bepari, A. T. Mollik // International Journal of Accounting & Information Management. – 2017. – Vol. 25, № 1. – P. 43–69. doi:10.1108/ijaim-02-2016-0018
11. Khortiuk, O. V. Spivvidnoshennia poniat «dilova reputatsiia», «hudvil», «imidzh», «prestyzh», «renome» [Text] / O. V. Khortiuk // Chasopys Kyivskoho universytetu prava. – 2010. – № 4. – P. 211–214.
12. Lehenchuk, S. F. Bukhhalterske vidobrazhennia intelektualnoho kapitalu [Text]: Thesis of PhD: 08.06.04 / S. F. Lehenchuk. – Kyiv, 2006. – 21 p.
13. Levchenko, O. P. Problemy obliku intelektualnoho kapitalu [Text] / O. P. Levchenko // Investytsii: praktyka ta dosvid. – 2009. – № 22. – P. 37–39.
14. International Accounting Standard [Electronic resource]. – Available at: \www/URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/>
15. Statement of Financial Accounting Standards No. 142. Goodwill and Other Intangible Assets [Electronic resource]. – Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, June 2001. – Available at: \www/URL: <http://www.fasb.org/resources/ccurl/731/820/fas142.pdf>
16. Pro zatverdzhennia Polozhennia (standartu) bukhalterskoho obliku 19 [Electronic resource]: Decree of the Ministry of Finance of Ukraine from 07.07.1999 № 163. – Available at: \www/URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

17. Tax Code of Ukraine [Electronic resource]: Law of Ukraine from 02.12.2010 № 2755-VI. – Available at: \www/URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

ТОЛЬКО ДЛЯ ЧТЕНИЯ