

УДК 657.4

**С. В. Сагова**

канд. екон. наук, доцент  
кафедри бухгалтерського обліку,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ГУДВІЛУ

Стаття посвячена освітленню особливостей бухгалтерського учета такого виду нематеріального актива как гудвилл отечественных підприємств.

The article devoted to account of anmaterial assets as goodwill of national enterprises.

**Ключові слова:** нематеріальні активи, гудвіл, позитивний гудвіл, негативний гудвіл, акції, балансова вартість, активи, зобов'язання.

Перехід до ринкових відносин активізував інтерес до вивчення деяких економічних термінів та процесів, які раніше не мали місця в діяльності вітчизняних підприємств. Таким є, наприклад, один з видів нематеріальних активів — гудвіл та облік операцій з ним. Сьогоднішня ситуація в економіці України є справжнім випробуванням для багатьох підприємств. Будь-яка кризова ситуація є хорошим тестом для підприємств у цілому. Економічна криза призведе до активізації таких операцій, коли слабкі підприємства можуть стати об'єктами купівлі-продажу або злиття з ними, що змогли протистояти кризовим негативам.

У таких умовах все частіше на практиці буде виникати необхідність відображати в обліку при купівлі-продажу підприємств такого нематеріального активу як гудвіл. Адже гудвіл — це позитивна чи негативна різниця між вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю.

Вагомий внесок у розв'язання проблем обліку операцій з гудвілом зробили М. Т. Білуха, С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. Даному питанню присвячені публікації таких авторів, як Т. Любкіна «Похідні фінансові інструменти».

Дослідження науково-практичних публікацій з проблем обліку гудвілу свідчать, що переважна їх більшість не приділяє достатньої уваги даним операціям та не пропонує цілісної системи їх обліку. Крім того, нез'ясованими залишаються деякі положення щодо визначення суми гудвілу. Враховуючи розбіжності викладення даного питання в положеннях бухгалтерського обліку, стає очевидним, що

питання обліку гудвілу є неоднозначним і потребує досконалого вивчення у контексті впровадження у вітчизняну практику.

Моделі і концепції обліку мають бути приведені до норм, що відповідають стандартам, прийнятим у світовій обліковій практиці, тому слід приділити увагу проблемам удосконалення обліку гудвілу.

Актуальність обраної теми дослідження полягає не тільки у відсутності накопиченого досвіду роботи вітчизняних підприємств у сфері обліку гудвілу, а й не достатнього висвітлення даної проблеми в теоретичному аспекті. Дана стаття присвячена зазначеним проблемам. Поставлені такі завдання дослідження:

- критичний огляд термінології;
- розкриття особливостей обліку позитивного гудвілу;
- розкриття особливостей обліку негативного гудвілу.

Бухгалтерський облік і звітність є однією з гарантій нормального функціонування підприємств в умовах ринкової економіки.

«Гудвіл» — рахунок обліку додатної різниці між вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю.

«Негативний гудвіл» — рахунок обліку аналогічно визначеної від'ємної різниці. «Гудвіл при консолідації» — не рахунок бухгалтерського обліку, а лише коригуючий показник консолідованого балансу, різниця між фактичною собівартістю інвестицій у дочірні підприємства і номінальною вартістю придбаних акцій. Ймовірність появи гудвілу (негативного гудвілу) на балансі покупця зумовлена тим, що вартість будь-якого підприємства як цілісного господарсько-майнового комплексу завжди в той чи інший бік відрізняється від сукупної вартості придбаних таким чином активів і зобов'язань.

Якщо сума, сплачена покупцем за придбання підприємства, перевищує оціночну вартість придбаних внаслідок цієї угоди активів і зобов'язань, отримана в результаті такого порівняння різниця визнається нематеріальним активом, облік якого ведеться на рахунку 191 «Гудвіл». Якщо сума, сплачена покупцем за придбання підприємства, нижча від оціночної вартості придбаних активів і зобов'язань, різниця визнається контрактивом, облік якого ведеться на рахунку 192 «Негативний гудвіл».

Гудвіл стає об'єктом бухгалтерського обліку і об'єктом відображення у звітному балансі лише в разі проведення операції купівлі підприємства, тобто тоді, коли на придбання підприємства покупець витрачається. Гудвіл може бути визнаним також у кон-

солідованому балансі (але не в окремому балансі інвестора) при визначенні фінансових результатів від фінансових вкладень у дочірні та інші, залежні від цього інвестора, підприємства.

Не може бути об'єктом бухгалтерського обліку й об'єктом відображення у звітному балансі гудвіл, набутий внаслідок здійснення діяльності підприємства, навіть якщо це підприємство успішно працює, має міцні, вигідні ділові зв'язки, вирізняється високою кваліфікацією персоналу, доброю репутацією серед клієнтів, вигідним місцезнаходженням, оскільки такий гудвіл неможливо достовірно оцінити, а отже, ідентифікувати. Тобто в такому разі події, які спричинюють зростання вартості підприємства, не можуть бути виділеними і відображеними в обліку відокремлено.

На відміну від інших активів, гудвіл не може бути самостійним об'єктом укладання угод, оскільки цей нематеріальний актив не може існувати окремо від підприємства, його неможливо ні продати, ні передати, ні подарувати. Гудвіл з'являється, як правило, внаслідок придбання певної сукупності активів підприємства, яке після завершення такої угоди перестає існувати як самостійна господарююча одиниця. Гудвіл є наслідком здійснення угоди, а не її об'єктом. Гудвіл відрізняється від усіх інших нематеріальних активів за методами оцінки, способами придбання, методами амортизації, способами вибуття (списання). Ймовірно, що в деяких випадках вартість гудвілу може бути умовною. Виникнення різних непередбачуваних обставин, які сприятимуть втраті ділової репутації, може призвести до знецінення гудвілу.

Розглянемо виникнення гудвілу при різних варіантах: об'єднання підприємств та купівля-продаж.

Об'єднання підприємств може відбуватися шляхом: купівлі підприємства, зворотної купівлі й об'єднання інтересів. При купівлі підприємства підприємство-покупець повністю поглинає придбане підприємство і включає всі придбані активи і зобов'язання до свого балансу.

При зворотній купівлі укладається угода про те, що одна сторона купує пакет акцій підприємства, яке представляє другу сторону, але водночас в порядку обміну випускає таку ж кількість своїх акцій з правом голосу. Контроль над об'єднаним підприємством переходить до власників того підприємства, яке було куплено. Об'єднання інтересів виникає тоді, коли таке об'єднання не може бути кваліфіковано як купівля чи продаж, але при цьому утворюється єдине підприємство.

Злиття підприємств відбувається шляхом консолідації балансів з обміном акцій, випущених до злиття, на акції новоутвореного підприємства. При цьому права та обов'язки, ризики і вигоди кожного з підприємств — учасників угоди переходять до нової юридичної особи, що виникає внаслідок такого злиття. При приєднанні однієї юридичної особи до іншої юридичної особи всі права і обов'язки, ризики і вигоди підприємства, що приєднується, переходять до підприємства, яке приєднує.

До складу підприємства як цілісного майнового комплексу входять усі види ресурсів, якими воно володіє: земельні ділянки, будівлі, споруди, обладнання, інвентар, сировина, матеріали, товари, готова і незавершена продукція, боргові права і вимоги, а також, виключні права у вигляді фірмової назви, товарних знаків і знаків обслуговування тощо.

Підготовка підприємства до продажу (передачі) є обов'язком покупця і провадиться за його рахунок, якщо інше не передбачено угодою (договором). За договором купівлі-продажу продавець (власник підприємства — об'єкта продажу) зобов'язується передати у власність покупця підприємство в цілому як майново-господарський комплекс, за винятком тих прав і обов'язків, які продавець не може передати іншим особам, наприклад, дозвіл (ліцензію) на право займатися відповідним видом діяльності.

Оцінка майна, що продається, здійснюється на підставі акта інвентаризації активів та зобов'язань. Інвентаризація підприємства проводиться на дату прийняття рішення про його продаж і оформлюється інвентаризаційними актами офіційно затвердженого зразка. Акт інвентаризації разом з іншими документами розглядається сторонами перед підписанням договору про купівлю-продаж. Це такі документи: бухгалтерський баланс, висновок незалежного аудитора і фахівця з оцінки майна (якщо є така потреба), а також докладний перелік боргових прав і зобов'язань із зазначенням їх розмірів та ймовірних термінів погашення. Ці документи є необхідним додатком до договору купівлі-продажу.

Передача підприємства від продавця до покупця оформлюється передавальним актом, в якому вказуються дані про майно підприємства і про повідомлення кредиторів про продаж підприємства. З моменту підписання такого акта підприємство вважається переданим покупцеві з усіма вигодами і ризиками. Право власності на підприємство переходить до покупця з моменту державної реєстрації цього права.

Продаж підприємства може також відбуватися на аукціоні у зв'язку з його банкрутством або приватизацією. У такому разі до покупців не висуваються додаткові вимоги стосовно об'єкта придбання. У разі ж придбання підприємства шляхом участі в конкурсних торгах, покупцям пред'являються певні умови щодо виконання інвестиційних програм стосовно об'єкта приватизації. Переможець та організатор торгів (аукціону, конкурсу) підписують протокол, який має силу договору купівлі-продажу.

Деякі фахівці у таких випадках гудвіл рекомендують визначати як різницю між купівельною вартістю підприємства і його оціночною (початковою) вартістю. Однак цей метод не можна назвати раціональним, оскільки протокольна (стартова) ціна підприємства не завжди збігається (і практика показує, що, як правило, не збігається) з сумарною справедливою вартістю його активів та зобов'язань.

Результат, отриманий шляхом порівняння справедливої (на момент зарахування на баланс) вартості майна придбаного підприємства з сумою, сплаченою за купівлю в цілому, без сумніву, буде більш точним. Зважаючи на те, що на сьогодні офіційно затверджені методології бухгалтерського обліку продажу підприємств немає, у прикладах, наведених нижче, продемонстровано авторське бачення таких ситуацій. Приведемо приклад обліку позитивного гудвілу.

Припустимо, що рада акціонерів виробничого об'єднання, до складу якого входить кілька самостійно господарюючих суб'єктів (підприємств — юридичних осіб, щодо діяльності яких виробниче об'єднання складає зведену фінансову звітність) вирішує продати одне із своїх підприємств. При цьому прибуток від продажу вирішено скерувати на поповнення оборотного капіталу акціонерного товариства. Для цього між цими двома суб'єктами (підприємством, яке продає, і підприємством — об'єктом продажу) насамперед здійснюються всі необхідні внутрішньогосподарські розрахунки, в тому числі з переведення залишків нерозподіленого прибутку і резервів на баланс продавця.

Вважатимемо, що всі ці розрахунки вже завершені. Підприємство продається за 800 тис. грн.

При цьому податкові зобов'язання продавцем не нараховуються і, відповідно, у покупця податковий кредит не виникає, оскільки, згідно пп. 3.2.8 ст. 3 Закону про податок на додану вартість, продаж сукупних валових активів (з урахуванням вартості гудвілу) не є об'єктом обкладання податком на додану вартість.

Дата передачі майна покупцеві (підписання акта), як правило, збігається з датою державної реєстрації права власності.

У бухгалтерському обліку правонаступника (покупця) операції придбання підприємства будуть відображені так, як це показано в табл. 1.

Таблиця 1

**КУПІВЛЯ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ЦІНОЮ БІЛЬШОЮ  
НІЖ БАЛАНСОВА ВАРТІСТЬ ЙОГО АКТИВІВ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума (тис. грн)
		Д-т	К-т	
1	Витрати на придбання основних засобів придбаного підприємства	151	685	150000
2	Оприбутковано основні засоби придбаного підприємства	10	151	150000
3	Оприбутковано запаси придбаного підприємства	20–28	685	140000
4	Відображено передачу боргових прав (дебіторська заборгованість) від придбаного підприємства	18, 36, 37	685	50000
5	Відображена передача боргових зобов'язань (кредиторська заборгованість) придбаного підприємства	685	50–68	60000
6	Проплачено заборгованість за придбане підприємство	685	311	800000
7	Дооцінено окремі придбані основні засоби до ринкової вартості	10	685	10000
8	Уцінено окремі придбані основні засоби до ринкової вартості	685	10	2000
9	Дооцінено окремі придбані і запаси до ринкової вартості	20–28	685	1500
10	Уцінено окремі придбані і запаси до ринкової вартості	685	20–28	500
11	Визначено та оприбутковано позитивний гудвіл (різниця між вартістю придбання підприємства і оціночною (справедливою) вартістю активів і зобов'язань, що надійшли на баланс внаслідок такого придбання)	191	685	511000

В наведеному прикладі ринкова (справедлива) вартість підприємства, яке придбається становить 289000 тис. грн: ( 150000 + 10000 – 2000 + 140000 + 1500 – 500 + 50000 – 60000 ). У цьому випадку позитивна різниця (позитивний гудвіл) між купівельною вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю становить 511000 тис. грн:

$$800000 - (150000 + 10000 - 2000 + 140000 + \\ + 1500 - 500 + 50000 - 60000).$$

Слід зазначити, що приєднання активів і зобов'язань придбаного підприємства до відповідних статей балансу покупця відбувається шляхом докладних (аналітичних) записів за вказаним рахунком (685 «Розрахунки з іншими кредиторами»). Для цього особливого випадку, щоб «не заважали» інші дебітори та кредитори, які до цієї операції не мають відношення, можна скласти окрему відомість з відкриттям до рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» окремого рахунка третього порядку під назвою, яка відповідала б означеній події.

У подальшому сума гудвілу повинна амортизуватися. Амортизація відображається щомісячними проведеннями: Д-т 92 «Адміністративні витрати» К-т 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів» на суму нарахованої амортизації.

Розглянемо гудвіл, що відображається в консолідованому балансі.

Підприємство має 1000 акцій у статутному капіталі дочірнього підприємства. Номінальна вартість однієї акції — 500 грн. Вартість придбання кожної акції становить 530 грн. Отже, в балансі материнського підприємства фінансові вкладення відображені за фактичною вартістю акцій, тобто сума цих вкладень становить 530,00 тис. грн.

У консолідованому балансі додатна різниця між фактичною і номінальною вартістю акцій (30,00 тис. грн) відображається у складі нематеріальних активів як гудвіл при консолідації:

Дебет рахунку 193 «Гудвіл при консолідації», Кредит рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». У разі придбання контрольного пакета акцій за ціною, нижчою від номіналу, різниця відображається в консолідованому балансі контрактивом, як негативний гудвіл при консолідації: Дебет рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами», Кредит рахунку 192 «Негативний гудвіл». Консолідована фінансова звітність складається за вимогами П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність».

У консолідованій фінансовій звітності не показуються фінансові вкладення материнського підприємства у дочірнє і не показується, відповідно, статутний капітал дочірнього підприємства в частині, якою володіє материнське, оскільки в результаті зведення даних двох балансів активи, капітал і зобов'язання цих підприємств зливаються, і ці відносини (фінансові інвестиції з одного боку і статутний капітал — з іншого) переходять до розряду внутрішніх. З тієї ж причини не показуються внутрішні взаємні розрахунки цих двох підприємств. Злиття підприємств відбувається шляхом консолідації балансів. При цьому права та обов'язки, ризики і вигоди кожного з таких підприємств переходять до нової юридичної особи, що виникає внаслідок такого злиття. При приєднанні однієї юридичної особи до іншої юридичної особи всі права і обов'язки, ризики і вигоди підприємства, що приєднується, переходять.

Таким чином, нами розглянуті варіанти обліку позитивного та негативного гудвілу, який виникає як позитивна чи негативна різниця між вартістю придбання підприємства в цілому і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю. Практична цінність проведеного дослідження полягає у впровадженні обліку такого нематеріального активу як гудвіл вітчизняними підприємствами. Запропоновані бухгалтерські проведення можуть застосовуватися організаціями — учасниками торгів (біржовими брокерами, біржовими посередниками) при здійсненні ними операцій купівлі-продажу підприємств. Також розглянуто можливі варіанти обліку гудвілу при об'єднанні підприємств.

### *Література*

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» №283/97-ВР від 22.05.1997 р. зі змінами і доповненнями.—Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21.
2. Правила випуску й обігу фондових деривативів, затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку від 26.07.97 р. № 13, зі змінами і доповненнями від 20.11.2001 р. № 336. — Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 28.
3. Любкіна Т. Похідні фінансові інструменти // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. —Вип. 10. — К.: КНЕУ, 2004. — С. 27–28.

*Стаття надійшла до редакції 15.05.09.*