

ОБЛІК ГУДВІЛУ ПІДПРИЄМСТВ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

Досліджено теоретичні основи обліку гудвілу як нематеріального активу. Визначено основні вимоги його визнання в обліку та відображення у фінансовій звітності підприємства. Розглянуто концептуальні основи обліку гудвілу у економічній та бухгалтерській інтерпретації. Здійснено критичний аналіз наявних підходів до обліку гудвілу. Запропоновано удосконалену методику обліку внутрішнього гудвілу. Обґрунтовано необхідність обліку внутрішнього гудвілу як інструменту інвестиційної привабливості підприємства.

Ключові слова: гудвіл, нематеріальні активи, облік гудвілу, інтелектуальний капітал, внутрішній гудвіл.

Постановка проблеми. В умовах збільшення кількості операцій злиття та об'єднання підприємств все більшого значення набуває вартість нематеріальних активів компанії. Гудвіл за своєю економічною природою втілює у собі вартість переваг, якими володіє фірма у порівнянні з конкурентами в галузі. Проте, бухгалтерський підхід дещо звужений та ідентифікує гудвіл лише при об'єднанні підприємств як різницю між вартістю активів та справедливою ціною підприємства. Облік гудвілу обмежується визнанням, періодичним тестуванням на знецінення та списанням на витрати компанії. Однак, такий стан справ не відображає правдиву інформацію про нематеріальні активи підприємства, зокрема його ділову репутацію, яка включає торгову марку, ділові зв'язки та інтелектуальний капітал. Зважаючи на це, наукові дослідження у розглянутому напрямі є актуальними та в умовах підвищення ролі нематеріальних ресурсів відповідають сучасними потребам користувачів облікової інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організаційно-методичного забезпечення обліку гудвілу займалися такі зарубіжні автори, як: Я.В. Соколов, М.Л. Пятков, А.О. Карпичева, Ю.М. Бикова, Н.В. Генералова. Серед вітчизняних науковців дослідженням цього питання займалися Н.М. Грабова, В.Н. Добровський, О.В. Кендюхов, В.В. Травін, Г.В. Уманців.

Вивчення науково-практичних розробок з проблем обліку гудвілу засвідчують, що переважна їх більшість не приділяє достатньої уваги цим операціям та не пропонує комплексного підходу до їх обліку. Крім того, незрозумілими залишаються окремі положення щодо визначення вартості гудвілу. Враховуючи розбіжності викладення цього питання у положеннях бухгалтерського обліку, стає очевидним, що питання

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

Формулювання цілей статті. Метою статті є оцінка існуючих підходів до відображення гудвілу в обліку та пошук шляхів його удосконалення з теоретичної та практичної точок зору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розглянемо нормативно-правове регулювання обліку гудвілу як основу для побудови цілісної системи відображення інформації про такий вид активу в обліку. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [1] рахунок 19 «Гудвіл» призначений для узагальнення інформації про гудвіл, що виникає при придбанні, відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [2], та гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства. Цей рахунок має два субрахунки: субрахунок 191 «Гудвіл при придбанні» та субрахунок 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)».

За дебетом субрахунку 191 відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, а за кредитом – втрати від зменшення корисності гудвілу і сума списаного гудвілу. Відповідно, за дебетом субрахунку 193 підприємства державного, комунального секторів економіки відображають вартість гудвілу, який виник при приватизації (корпоратизації), а за кредитом – суму списаного гудвілу [1].

При визнанні гудвілу активом його можна ідентифікувати як позитивний чи негативний. Позитивний гудвіл виникає у випадку, коли вартість придбаного суб'єкта господарювання є вищою від вартості його чистих активів за справедливою (ринковою) оцінкою. Зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів». Натомість, негативний гудвіл виникає, коли справедлива вартість чистих активів придбаного підприємства є вищою від вартості

сті його придбання. Варто зазначити, що у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [3], як і в національній системі бухгалтерського обліку визначення негативного гудвілу не передбачено.

На нашу думку, в цьому контексті для позначення негативного гудвілу доречно використати антонімічне поняття «бедвіл», яке позначає ситуацію, коли при відчуженні підприємства різниця між ціною угоди і вартістю активів має від'ємне значення. Бедвіл – явище виключно негативне для бізнесу, воно свідчить про неможливість менеджерів зробити суб'єкт господарювання рентабельним. Пропоноване поняття вважаємо за доцільне використовувати в обліку, для позначення так званого «негативного гудвілу». І, враховуючи те, що гудвіл відображається в обліку та звітності як актив, справедливим буде визначення бедвілу як пасиву.

Варто зазначити, що згідно з п. 15 П(С)БО 19 [2] вартість негативного гудвілу списується з одночасним коригуванням нерозподіленого прибутку. Крім того, відповідно до п. 16 П(С)БО 19 амортизація на гудвіл не нараховується. Такі ж норми наявні й у МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», де зазначено, що від початку першого річного періоду, що розпочинається 31 березня 2004 року або пізніше, облік раніше визнаного негативного гудвілу припинено із здійсненням відповідних коригувань вхідного залишку нерозподіленого прибутку. Крім того, відповідно до п. 16 П(С)БО 19 амортизація на гудвіл не нараховується. Також відповідно до п. 55 МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», гудвіл, що придбаний у результаті об'єднання бізнесу, не підлягає амортизації. Однак, підприємству слід періодично перевіряти гудвіл на зменшення корисності, якщо події чи зміни обставин свідчать про можливість зменшення його корисності.

Розглянемо практичну ситуацію обліку гудвілу. Зокрема, у підприємства-покупця при придбанні підприємства та відображенні позитивного гудвілу робиться такий запис: Дт 191 «Гудвіл при придбанні» та Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Втрати від зменшення корисності відображаються таким чином: Дт 977 «Інші витрати звичайної діяльності» та Кт 191 «Гудвіл при придбанні».

Варто зазначити, що в окремих випадках, відповідно до Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки та господарських організацій, які володіють та / або користуються об'єктами державної, комунальної власності, затвердженим наказом Мінфіну України від 19.12.2006 № 1213, гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації) підприємства, не амортизується. Він може повністю або частково бути списаним за рішенням уповноваженого органу за допомоги такого бухгалтерського проведення: Дт 45 «Ви-

лучений капітал» та Кт 19 «Гудвіл». Після внесення змін до установчих документів щодо зменшення розміру статутного капіталу підприємства на вартість списаного гудвілу потрібно зробити такий запис: Дт 40 «Статутний капітал» та Кт 45 «Вилучений капітал».

Проте варто зауважити, що тут мова йде про так званий зовнішній або бухгалтерський гудвіл, який утворюється лише при об'єднанні підприємства. У бухгалтерській науковій спільноті зараз особливої актуальності набуває відображення внутрішнього гудвілу, тобто тих нематеріальних активів, які є невіддільні від підприємства (імідж, ділові зв'язки, інтелектуальний капітал). Облік зазначених активів може мати стратегічне значення для підприємства, проте лише у випадку достовірної оцінки елементів гудвілу та обґрунтуванню його вартості. Для цього слід зробити порівняння зовнішнього та внутрішнього гудвілу з метою виявлення основних розбіжностей, які варто врахувати при визначенні методики обліку цього активу компанії (рис. 1).

Основою відмінності між даними видами гудвілу, яку необхідно усунути, є відображення у звітності. Тобто внутрішній гудвіл не знаходить свого відображення у фінансовій звітності. Розглянемо думки науковців щодо цього питання. Цікавою є пропозиція Я.В. Соколова і М.П. Пятова щодо відображення внутрішнього гудвілу на синтетичному рахунку 010 «Внутрішній гудвіл», до якого відкрити аналітичні рахунки у такому розрізі 0101 «Здібності менеджерів та працівників компанії», 0102 «Відносини з постачальником», 0103 «База клієнтів», 0104 «Ділова репутація», 0105 «Бренд» [4, с. 47]. Науковці вважають, що відображення в бухгалтерському обліку зазначених елементів, необхідне для управлінських цілей, крім того, інформація, яка міститься щодо елементів, буде не доступною для конкурентів.

На думку В. Травіна, витрати на створення внутрішнього гудвілу необхідно капіталізувати та відображати їх на субрахунку 194 «Внутрішній гудвіл» за відповідними аналітичними рахунками у такому розрізі [5, с. 196–197]: рахунок 194.1 «Економічні та інші привілеї»; рахунок 194.2 «Ділова репутація»; рахунок 194.3 «Імідж, створений персоналом»; рахунок 194.4 «Ділові зв'язки». Пропозиція не позбавлена недоліків, так як на одному рахунку пропонується обліковувати зовнішній і внутрішній гудвіл, які за економічною суттю є різними категоріями. Сума їх вартостей в одному рядку фінансової звітності не відповідатиме реальному фінансовому стану підприємства. Тому вважаємо, що підхід до обліку досліджуваної категорії не є повністю методологічно правильним.

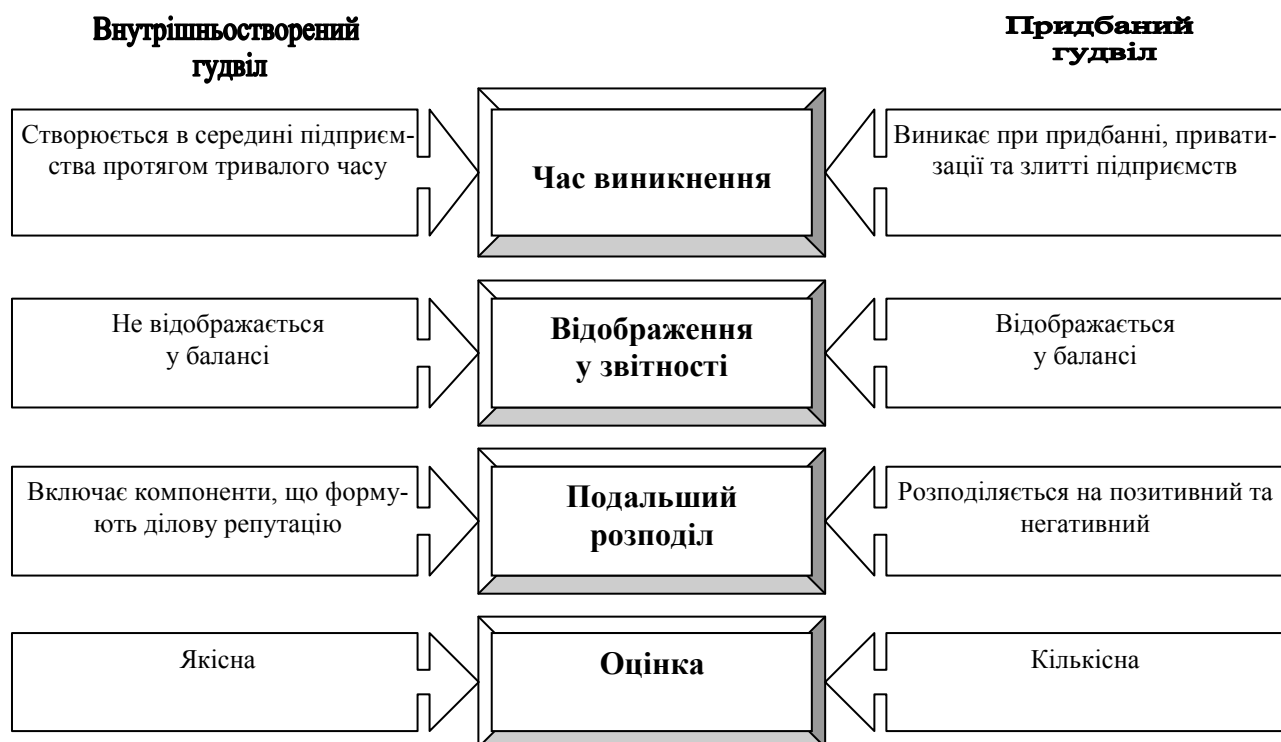


Рис. 1. Співставлення ознак внутрішньоствореного та придбаного гудвілу*

* Розроблено автором

Облік «синергетичних ефектів» запропоновано С.Ф. Легенчуком [6]. Вони виникають у результаті взаємодії інтелектуальних активів підприємства, які не знайшли свого облікового відображення (тобто всіх інших інтелектуальних активів окрім інтелектуальної власності). Синергетичні ефекти пропонується відображати в активі балансу на субрахунку 193 «Синергетичні ефекти», оскільки вони є результатом взаємодії активів, як і гудвіл. Для відображення в обліку синергетичного ефекту в пасиві запропоновано введення рахунку «Синергетичний капітал» з відображенням його у складі додаткового капіталу на рахунок 428.

Підтримуючи думку вчених у частині необхідності відображення в бухгалтерському обліку складових внутрішнього гудвілу, вважаємо, що витрати на його створення необхідно капіталізувати та відображати на рахунку 19 «Гудвіл» з подальшою розробкою аналітичного забезпечення. Субрахунки до рахунку 19 «Гудвіл» запропоновано відкривати у такому розрізі:

191 «Торгова марка» – вартість торгового знаку та частина витрат на збут для підтримання іміджу компанії;

192 «Ділові зв'язки» – організація та проведення відповідних заходів з діловими партнерами, договори про співпрацю;

193 «Інтелектуальний ресурс персоналу» – підвищення кваліфікації персоналу, участь у тренінгах, семінарах.

Ефектом від внутрішнього гудвілу можна вважати кількість договорів, укладених, у тому числі, вартість продовжених договорів, укладення договорів про співпрацю, отримання державного цільового фінансування, обсяг виробництва у межах державного замовлення, отримані державні субсидії, дотації тощо, недержавне цільове фінансування (інноваційної діяльності, зокрема, підвищення екологічності виробництва, підвищення якості та конкурентоспроможності продукції, розробок у сфері виробництва, управління тощо), можливість отримання кредитів на пільгових умовах (зниження відсотків, можливість пролонгації, кредит без застави тощо) [5].

Наведені пропозиції зумовлюють потребу внесення змін до діючої в Україні методики бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таким чином, в існуючу методику бухгалтерського обліку запропоновано внести зміни в частині капіталізації частини витрат, які обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», на субрахунках: 191 «Торгова марка», 192 «Ділові зв'язки», 193 «Інтелектуальний капітал персоналу». Запропонована методика дозволить генерувати інформацію в бухгалтерському обліку про суму внутрішнього гудвілу підприємства у розрізі його елементів з метою стратегічного управління.

Пропонована методика бухгалтерського обліку гудвілу на підприємстві*

№ з/п	Зміст господарської операції	Існуючий порядок		Пропонований порядок	
		дебет	кредит	дебет	кредит
1	Відображено витрати на створення бренду	93	20, 31, 66, 65	191	20, 31, 66, 65
2	Відображено витрати на підтримання іміджу компанії (реклама, просування бренду)	93	66, 36, 37, 20, 31, 66	191	66, 36, 37, 20, 31, 66
3	Відображено витрати на побудову зв'язків з контрагентами	92	66, 36, 37, 685	192	66, 36, 37, 685
4	Відображено знижки та акційні пропозиції для зміцнення зв'язків з контрагентами	93	66, 36, 37, 685	192	66, 36, 37, 685
5	Відображення витрат на підвищення кваліфікації	92	685	193	685
6	Відображено витрати на участь у конференціях	92	685	193	685

* Розроблено автором

Висновки і перспективи подальших досліджень. Діючі правила обліку гудвілу на підприємстві не відповідають сучасним потребам користувачів. Правдиво оцінений внутрішній гудвілу та методично правильний підхід до його обліку може стати важливим інструментом інвестиційної привабливості підприємства та вплинути на його позицію у галузі. Пропонована методика обліку гудвілу дозволить генерувати інформацію про конкурентні переваги компанії та

дасть можливість управляти нею. Отримана інформація може бути основою для здійснення стратегічного аналізу діяльності підприємства та вплинути на розмір рентабельності та конкурентоздатності.

Відкритим залишається питання достовірної оцінки внутрішнього гудвілу та вибір пріоритетного методу визначення його вартості з метою формування правдивої інформації про нематеріальні переваги компанії.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 року № 163, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/>
3. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – на 01.01.2015 рік) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
4. Соколов Я.В. Гудвіл: «нова» категорія бухгалтерського обліку / Я.В. Соколов, М.П. Пятів // Бухгалтерський облік. – 1997. – № 2. – С. 46–48.
6. Травін В.В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні / В.В. Травін // Вісник ЖДТУ. – 2010. – 2 (52). – С. 197–201.
7. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / С.Ф. Легенчук; Нац. аграр. ун-т. – К., 2006. – 21 с.

REFERENCES

1. Instruktisiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'iazan' i hospodars'kykh operatsij pidpriemstv i orhanizatsij, zatverdzhena nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30 lystopada 1999 roku № 291, zi zminamy ta dopovnenniamy. [Instructions on the application of the Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations, approved by the Ministry of Finance of Ukraine of November 30, 1999 number 291, as amended] (1999 November 30). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> [in Ukrainian].
2. Polozhennia (standart) bukhalters'koho obliku 19 «Ob'iednannia pidpriemstv», zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 7 lypnia 1999 roku № 163, zi zminamy i dopovnenniamy [Regulation (Standard) 19 "Business Combinations", approved by the Ministry of Finance of Ukraine on July 7, 1999 № 163, with amendments] (1999 July 7). Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> [in Ukrainian].
3. Mizhnarodni standarty finansovoi zvitnosti [International Financial Reporting Standards] (2015 January 1). Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua> [in Ukrainian].
4. Sokolov Y. V. (1997) Hudvil: "nova" katehoriia bukhalters'koho obliku [Goodwill as a "new" category of accounting] – *Bukhalters'kyj oblik – Accounting*, 2, 46-48 [in Ukrainian].
5. Travin V.V. (2010) Osoblyvosti orhanizatsii bukhalters'koho obliku vnutrishn'oho hudvilu iak proiavu sotsial'noho kapitalu na mikroekonomichnomu rivni [Features internal accounting of goodwill as a manifestation of social capital at the micro level] – *Visnyk ZhDTU – Bulletin ZhDTU*, 2 (52), 197-201 [in Ukrainian].
6. Lehenchuk S.F. (2006) Bukhalters'ke vidobrazhennia intelektual'nogo kapitalu [Accounting display of intellectual capital]. Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv: Nats. ahrar. un-t [in Ukrainian].

Одержано 15.09.2015 р.