

## ОБЛІК ГУДВІЛУ: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ

*Розкрито основні підходи до відображення гудвілу в бухгалтерському обліку та внесено пропозиції щодо удосконалення його облікового відображення, виходячи з визначених складових*

**Постановка проблеми.** Кожне підприємство з моменту свого створення в ході господарської діяльності починає накопичувати матеріальні і нематеріальні активи: основні засоби, запаси, патенти, ліцензії, товари і продукцію. Також воно збільшує дебіторську і кредиторську заборгованість, створює власний капітал, випускає акції, отримує прибутки та збитки. Та, разом з усім цим, підприємство ще отримує ім'я, яке через деякий час стає відомим певному колу споживачів, яке може розширюватись в ході його подальшої підприємницької діяльності. Свою репутацію підприємство формує самостійно і з часом може набути позитивної або негативної ділової репутації. Завдяки цьому визначається клієнтура та партнери підприємства. Репутацію формує багато факторів: дотримання угод і договорів, якість виконання домовленостей та виготовлення продукції, компетентність та кваліфікованість працівників тощо. В науковій практиці всю цю сукупність понять прийнято називати одним словом – гудвіл.

Недостатня теоретична опрацьованість та особливе практичне значення проблем обліку гудвілу дозволили зробити висновки щодо актуальності розгляду даної теми, обумовили необхідність удосконалення існуючих положень щодо обліку гудвілу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Розгляд і вирішення питань оцінки та бухгалтерського обліку операцій з гудвілом було висвітлено в роботах таких зарубіжних авторів як: Я.В. Соколов, М.Л. Пятков, А.О. Карпичева, Ю.М. Бикова, Н.В. Генералова. Серед вітчизняних науковців дослідження даного питання займалися Н.М. Грабова, В.Н. Добровський, О.В. Кендюхов, В.В. Травін, Г.В. Уманців.

**Метою дослідження** є обґрунтування методики облікового відображення гудвілу відповідно до визначених його складових.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Гудвіл є однією з найнеоднозначніших категорій бухгалтерського обліку. Більшість дослідників дотримуються думки, що гудвіл – це різниця між ціною купівлі підприємства і вартістю його чистих активів, тобто сума, сплачена за підприємство, зверх істинної ціни його активів на дату придбання. Проте гудвіл створюється не в момент продажу підприємства, а накопичується за роки його існування та ефективного виробництва. Тому, для розуміння необхідності обліку внутрішнього гудвілу, доцільніше використовувати наступне визначення: гудвіл – це складний актив, що не має матеріальної форми, та створюється на підприємстві методом нагромадження з метою отримання надприбутку. Саме тому в такій ситуації доцільно говорити про внутрішній (створений) гудвіл.

Гудвіл при придбанні (бухгалтерський) є активом та виникає тільки при придбанні-продажі підприємства, а внутрішній характеризує можливості розвитку підприємства та його майбутні екстраординарні доходи. І погоджуючись з російським дослідником А.А. Турченко, хочемо зазначити, що не дивлячись на істотні відмінності між ними, вони виступають в якості складових одного і того ж явища – наявності індивідуальних нематеріальних переваг окремих підприємств [3, с. 350].

Поділ гудвілу на набутий (при придбанні) та внутрішній обумовлений рамками системи бухгалтерського обліку, проте враховуючи різноманітність сфер застосування гудвілу та форм його прояву, вважаємо за необхідне, побудувати методику бухгалтерського обліку гудвілу, виходячи з його складових.

До основних складових гудвілу належать технології, ноу-хау, фірмові найменування, компетенція та знання персоналу, бази даних, місце розташування, зв'язки. Погоджуємося з позицією В.П. Бомжо,

Г.С. Сінько [1, с. 15] та Г. Уманців [4, с. 20] стосовно того, що основою гудвілу, що проявиться в майбутніх вигодах, є інтелектуальний капітал, який включає:

1) людський капітал, втілений у працівниках у вигляді досвіду та знань, здібностей до нововведень, а також у загальній культурі, філософії підприємства, її внутрішніх цінностей, культурі управління. Персонал компанії є складовою гудвілу, оскільки він визначає успішність будь-якого підприємства і впливає на вартість компанії у разі купівлі-продажу;

2) технологічний (структурний) капітал – технічне і програмне забезпечення, патенти, торговельні марки, зв'язки;

3) клієнтський (ринковий) капітал, включаючи ділову репутацію та зв'язки з контрагентами та бренди, який характеризується такими якостями, як розповсюдження, постійність, упевненість у тому, що споживачі та постачальники надалі віддаватимуть перевагу цьому підприємству.

Щодо обліку гудвілу, то на даний момент в Плані рахунків бухгалтерського обліку для відображення залишків за операціями з придбання підприємств передбачено рахунок першого класу 19 "Гудвіл", що має такі субрахунки як 191 "Гудвіл при придбанні" та 193 "Гудвіл при приватизації (корпоратизації)".

Проте, прямок відображення на рахунках бухгалтерського обліку гудвілу відповідно до чинних нормативних документів не відповідає принципу повного висвітлення інформації в бухгалтерському обліку, тому доцільніше використовувати методику облікового відображення операцій з гудвілом відповідно до визначеної структури (рис. 1).

Розглядаючи людський гудвіл постає питання його відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Насамперед, необхідно зазначити, що не всі складові людського гудвілу будуть відображатись на рахунках підприємства, і як підсумок, в балансі, оскільки, вони не відповідають критеріям віднесення до активів підприємства.

Відповідно критеріїв зарахування об'єкту до складу активів підприємства такі складові людського гудвілу, як професійні та особисті якості персоналу, не можуть бути зараховані на баланс підприємства, оскільки їх не можливо точно оцінити.

Людський гудвіл в розрізі кваліфікації персоналу має відображатись на балансі підприємства, оскільки за своєю суттю є активом. Пропонується накопичувати витрати на навчання та підвищення кваліфікації персоналу на субрахунок 126 "Кваліфікація персоналу", що на даний момент виключений з плану рахунків бухгалтерського обліку.

Кваліфікація персоналу підлягає амортизації в наслідок її моральної застарілості у зв'язку з оновленням технологій та розвитку технічного прогресу. Тому зменшення корисної вартості має відобразитись за кредитом рахунку 133 "Накопичена амортизація нематеріальних активів".

Більшість складових технологічного гудвілу наразі відображаються на субрахунках рахунку 12 "Нематеріальні активи", проте промисловий та науковий потенціал підприємства не знаходить на даному рахунку свого відображення, оскільки, як професійні, так і особисті якості персоналу, не може вважатись активом підприємства.

Щодо ринкового гудвілу, вважаємо, що його доцільно обліковувати на рахунку 19 "Гудвіл". Структура цього рахунку, що затверджена наказом Міністерства фінансів України "Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування", є не ефективною. Встановивши необхідність обліку гудвілу за його складовими, є не доцільним залишати рахунки, на яких обліковується нерозподілений гудвіл, за його сумарною вартістю. Тому ми пропонуємо внести окремі зміни до Плану рахунків. Насамперед, виключити з Плану рахунків

бухгалтерського обліку субрахунки 191 "Гудвіл при придбанні" та 193 "Гудвіл при приватизації (корпоратизації)", оскільки на них збирається загальна, недеталізована інформація про придбаний гудвіл або гудвіл, що виник при приватизації (корпоратизації).

Як зазначалося раніше, облік лише придбаного гудвілу є не ефективним та не надає користувачам повної інформації про підприємство, тому вважаємо не доцільним деталізувати гудвіл за способом придбання для відображення об'єкту в цілому.

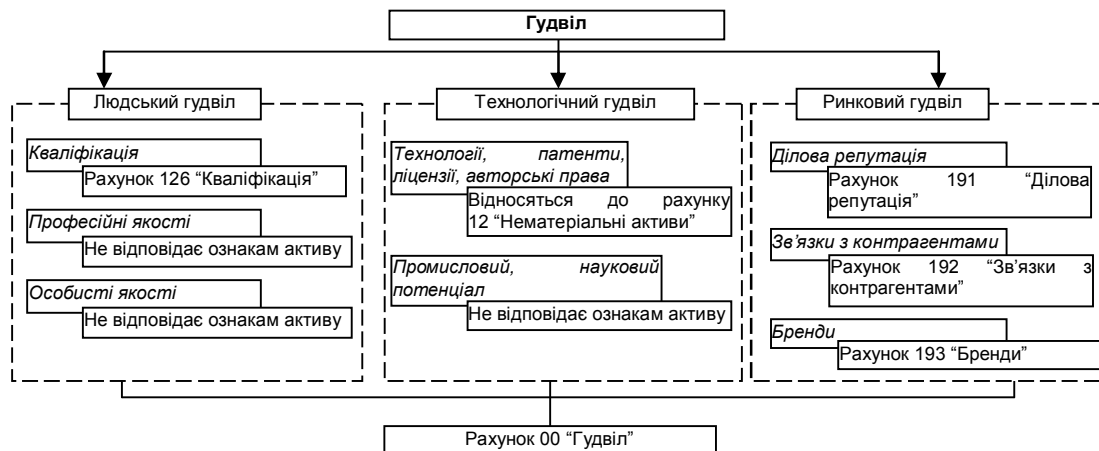


Рис. 1. Облікове відображення гудвілу

Пропонуємо на балансовому рахунку 19 "Гудвіл" відображати тільки його ринкову складову, що обумовлює необхідність зміни назви рахунку на "Ринковий гудвіл" та відкриття таких субрахунків:

- 191 "Ділова репутація";
- 192 "Зв'язки з контрагентами";
- 193 "Бренди".

Згідно з ПСБО 19 "Об'єднання підприємств" на гудвіл, що обліковується на рахунку 19 "Гудвіл", амортизація не нараховується. Ця норма законодавства є доцільною і до запропонованого рахунку 19 "Ринковий гудвіл". Коригування вартості ринкового гудвілу пропонується проводити за допомогою переоцінки та періодично проводити процедури щодо виявлення зменшення корисності активу, передбачені ПСБО 28 "Зменшення корисності активів".

Підтримуючи позиції Я.В. Соколова та М.П. Пятова [2, с. 47], вважаємо доцільним усі витрати підприємства щодо формування гудвілу збирати на окремому позабалансовому рахунку, для зручності опрацювання

даної інформації. Такий підхід до відображення в обліку дозволить також врахувати у вартості гудвілу підприємства складові, що не увійшли до складу активів, зокрема професійні та особисті якості працівників, промисловий і науковий потенціал підприємства. З цією метою пропонуємо застосовувати позабалансовий рахунок 00 "Гудвіл" з відповідними субрахунками:

- 001 "Здібності менеджерів та працівників підприємства";
- 002 "Відносини з постачальниками";
- 003 "База клієнтів";
- 004 "Ділова репутація";
- 005 "Бренд";
- 006 "Технологічні переваги".

Розглянемо відображення запропонованих змін за операціями з гудвілом на рахунках бухгалтерського обліку (таблиця 1).

Таблиця 1. Бухгалтерське відображення операцій з обліку гудвілу

№ з/п	Зміст господарської операції	Існуючий порядок		Запропонований порядок	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1.	Прийнято працівника на роботу	-	-	001	-
2.	Відображено витрати на підвищення кваліфікації	92	685	126	686
3.	Віднесено витрати на підвищення кваліфікації на позабалансовий рахунок	-	-	001	-
4.	Відображено витрати на участь у конференції	92	685	191	685
5.	Віднесено витрати на участь у конференції на позабалансовий рахунок	-	-	004	-
6.	Оприбутковано авторське право	125	685	125	685
7.	Віднесено витрати на оприбуткування авторського права на позабалансовий рахунок	-	-	006	-
8.	Оцінено промисловий потенціал підприємства	-	-	006	-
9.	Відображено зменшення корисності кваліфікації працівників	-	-	975	126
10.	Відкориговано суму зносу	-	-	133	126
11.	Відображено зменшення корисності кваліфікації працівників на позабалансовому рахунку	-	-	-	001
12.	Відображено витрати на побудову зв'язків з контрагентами	92	66, 65, 372, 311, 685	192	66, 65, 372, 311, 685
13.	Віднесено витрати на побудову зв'язків з контрагентами на позабалансовий рахунок	-	-	002, 003	-
14.	Відображено витрати на створення бренду	93	20, 311, 65, 66	193	20, 311, 65, 66
15.	Віднесено витрати на створення бренду на позабалансовий рахунок	-	-	005	-
16.	Нараховано амортизацію	-	-	23, 91, 92, 93, 94	133
17.	Відображено зменшення залишкової вартості об'єктів гудвілу за рахунок амортизації	-	-	-	001, 006

Застосування такої деталізації при відображенні операцій з гудвілом на рахунках бухгалтерського обліку дасть змогу проводити детальний аналіз активів підприємства та надавати повну та неупереджену інформацію користувачам звітності для прийняття ними виважених управлінських рішень.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

На основі запропонованого визначення (гудвіл – це складний актив, що не має матеріальної форми, та створюється на підприємстві методом нагромадження з метою отримання надприбутку) запропоновано структуру гудвілу, яка суттєво відрізняється від загальноприйнятої. Гудвіл слід поділяти на людський, технологічний та ринковий. Кожна зі складових гудвілу істотно впливає на ринкову вартість підприємства, тому потребує окремої уваги та обліку.

Оскільки порядок облікового відображення гудвілу відповідно до чинних нормативних документів, не відповідає принципу повного висвітлення інформації в бухгалтерському обліку, то внесені відповідні зміни до методики бухгалтерського відображення операцій з гудвілом відповідно до визначеної структури:

– людський гудвіл в частині кваліфікації персоналу запропоновано обліковувати на субрахунку 126 “Кваліфікація персоналу”. Така пропозиція не суперечить діючому Плану рахунків, адже зазначена позиція субрахунку на даний момент виключена з Плану рахунків бухгалтерського обліку;

– більшість складових технологічного гудвілу наразі відображаються на субрахунках рахунку 12 “Нематеріальні активи”, проте, промисловий та науковий потенціал підприємства не знаходить на даному рахунку свого відображення;

– ринковий гудвіл доцільно обліковувати на рахунку 19 “Гудвіл”, що обумовлює необхідність зміни назви рахунку на “Ринковий гудвіл”;

– доцільно до запропонованого рахунку 19 “Ринковий гудвіл” виділити субрахунки 191 “Ділова репутація”, 192 “Зв’язки з контрагентами”, 193 “Бренди”.

– обґрунтована необхідність застосування рахунку 00 “Гудвіл”, в розвиток якого запропоновані субрахунки 001 “Здібності менеджерів та працівників компанії”, 002 “Відносини з постачальниками”, 003 “База клієнтів”, 004 “Ділова репутація”, 005 “Бренд”, 006 “Технологічні переваги”.

**Список використаної літератури:**

1. Бомжо В.П. Кількісна оцінка ділової репутації підприємства/ В.П. Бомжо, Г.С. Сінько// Економіка, фінанси, право. – 2009. – № 5. – с. 15-17. 2. Соколов Я.В. Гудвіл: “нова” категорія бухгалтерського обліку / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерський облік. – 1997. – № 21. – С. 46-50. 3. Турченко А.А. Двойственная природа гудвила и его место в системе общественного воспроизводства [Текст] / А.А. Турченко // Известия Российского государственного педагогического университета имени А.И. Герцена. Аспирантские тетради [Текст]. – СПб., 2007. – N 17 (43), ч. 1: Общественные и гуманитарные науки. – С. 344-351. 4. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку [Текст] / Галина Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 20-23.

ГРАБЧУК Ірина Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету

ХОЦЬКА Наталія Леонідівна – магістрант Житомирського державного технологічного університету