

**ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВНУТРІШНЬОГО ГУДВІЛУ
ЯК ПРОЯВУ СОЦІАЛЬНОГО КАПІТАЛУ НА МІКРОЕКОНОМІЧНОМУ РІВНІ***Розроблено рекомендації щодо організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні*

Постановка проблеми. Ефективність управління підприємством будь-якої організаційно-правової форми та форми власності у значній мірі залежить від інформації, якою володіє управлінський персонал. Якісна інформація про наявний економічний потенціал підприємства може бути сформована за умови ефективної організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Законодавством України визначено, що питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) [6, ст. 8, п. 2]. "Під організацією бухгалтерського обліку розуміється сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримання і підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального й інформаційного забезпечення облікового процесу" [16, с. 6].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання організації бухгалтерського обліку досліджувалися багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими, серед них Р. Ентоні, Ф. Беста, М.Г. Белов, Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Р. Вейцман, П. Гарньє, М.В. Дембінський, В.С. Єфремов, В.П. Завгородній, С.В. Івахненко, Б.С. Кругляк, А.М. Кузьмінський, М.Д. Корінько, Д.С. Лівертовський, Ю.Я. Литвин, В.Г. Макаров, І.В. Малишев, І.С. Мацкевічюс,

П.В. Мезенцев, П.П. Німчинов, Ю.І. Осадний, Є.Г. Пеньков, Д.М. Письменна, В.А. Полторадня, М.С. Пушкар, В.К. Радостовець, Д.І. Савошинський, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, О.Д. Шмігель. Однак, недостатньої уваги приділено питанню організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу.

Метою дослідження є розробка рекомендацій щодо організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні

Викладення основного матеріалу дослідження. Дослідження діяльності вітчизняних підприємств показало, що 33 % з них на постійній основі здійснює фінансування заходів, пов'язаних з формуванням елементів внутрішнього гудвілу. Зокрема, за результатами дослідження діяльності Житомирського заводу металевих конструкцій, приватного акціонерного товариства "Полілекс-Мостосталь Україна", державного підприємства "Златодар", встановлено, що з огляду на вимоги законодавства досліджувані підприємства в бухгалтерському обліку всі об'єкти, які запропоновано вважати елементами внутрішнього гудвілу, кваліфікують як витрати періоду і списуються відповідним чином з урахуванням діючих методик бухгалтерського обліку. Частка зазначених витрат суттєва (табл. 1), що потребує підвищення ефективності управління ними з метою покращення результатів діяльності підприємства в цілому.

Таблиця 1. Частка витрат, які запропоновано включати до складу внутрішнього гудвілу, у структурі витрат досліджуваних підприємств, %

№ з/п	Назва підприємства	Питома вага елементів внутрішнього гудвілу, %		
		2005 р.	2006 р.	2008 р.
1	Житомирський завод металевих конструкцій	8,0	8,2	8,6
2	Приватне акціонерне товариство "Полілекс-Мостосталь Україна"	10,1	13,2	14,0
3	Державне підприємство "Златодар"	6,0	6,2	6,7

Значна частка елементів внутрішнього гудвілу у структурі витрат досліджуваних підприємств, а саме Житомирський завод металевих конструкцій в середньому за період 2005-2008 рр. – 8,5 %, ПАТ "Полілекс-Мостосталь Україна" – 12,8 %, ДП "Златодар" – 6,45 %.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві включає три взаємопов'язані напрями: методичний, технологічний та організаційний [1, с. 77]. Методичний (передбачає вибір серед існуючих і законодавчо закріплених варіантів саме таких методів, які є найбільш прийнятними для конкретного підприємства) і технологічний (вибір оптимальної форми ведення бухгалтерського обліку, що найбільш повно відповідає галузі та масштабу діяльності підприємства, та вирішення інших технічних питань) напрями передбачають організацію облікового процесу, організаційний – організацію роботи облікового персоналу.

Для організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу розроблено пропозиції за кожним з її напрямів.

1. Методичний.

1.1. Встановлення строків використання внутрішнього гудвілу здійснюється підприємством самостійно з урахування особливостей його складових і базуючись на запропонованій методиці:

- економічні та інші привілеї – визначається терміном дії отриманих привілеїв згідно з умовами договорів, угод тощо;
- ділова репутація – визначається строками на які укладено договори про співпрацю;
- імідж, створений персоналом – визначаються періодичністю необхідності підвищення кваліфікації працівників. У досліджуваному підприємстві "Житомирський завод металевих конструкцій" газорізальники, складальники, кранівники проходять підвищення кваліфікації та атестацію

один раз на рік; дефектоскопісти (перевірка якості зварних швів) один раз на 3 роки з обов'язковим отриманням відповідного сертифікату;

– ділові зв'язки – визначається строками на які укладено договори про співпрацю.

1.2. Порядок визнання. Порядок віднесення внутрішнього гудвілу до складу активів (капіталізація витрат на створення елементів внутрішнього гудвілу) базується на діючій методиці визнання, передбаченій п. 6 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" (придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена) та п. 7 (нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу).

Якщо внутрішній гудвіл не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому складовими внутрішнього гудвілу.

Питання капіталізації витрат ґрунтовно досліджував російський вчений В.Я. Соколов, який стверджував, що правильний вибір між капіталізацією і декапіталізацією складає одну з головних умов реальності балансу. Для його забезпечення необхідна система доказів, використовуючи

яку бухгалтер зможе обґрунтувати правильність висунутого ним професійного судження. Таким додатковим, тобто таким, що описує об'єкт з різних сторін, можуть бути катафатичні та апофатичні докази, що дуже розповсюджені у філософії і, особливо, в теології [19, с. 30].

Так, для вирішення питання про капіталізацію послідовно стверджуються: належність об'єкта капіталу до об'єктів обліку, до певного часу (минулого, майбутнього або теперішнього звітного періоду), ідентифікація відповідної балансової статті, можливість оцінки і доцільність її [19, с. 22]. За умови позитивних відповідей на всі перераховані питання об'єкт капіталізується. Якщо з таких позицій подивитись на елементи внутрішнього гудвілу, то виявляється, що він підлягає капіталізації. Тому вважаємо доцільним у якості нового активу підприємства, що повинен відобразитися в його майні, вважати внутрішній гудвіл як прояв елементів національного багатства на мікроекономічному рівні.

Досліджуючи діяльність компаній-розробників програмного забезпечення (єдиним виключенням є GAAP США, де витрати на наукові дослідження і розробки можуть бути капіталізовані) А. Лев виявили позитивну кореляцію між розмірами щорічно капіталізованих витрат компаній-розробників ПЗ і цінами на ПЗ, а також між сукупною вартістю активів компаній-розробників ПЗ і курсами акцій. Крім того, вони не знайшли ніяких доказів того, що така практика може негативно вплинути на розміри прибутку, що відображається у фінансовій звітності. Вони дійшли висновку, що такий підхід надає більш важливу з точки зору інвесторів про вартість компанії, ніж метод, в якому витрати компанії-розробника ПЗ відносяться на той період, протягом якого вони виникли. Тому, на думку А. Лева, правила бухгалтерського обліку у сфері нематеріальних активів потребують доопрацювань [19, с. 204].

Особливого підходу до визнання потребує діловий імідж, створений персоналом. Зазначений елемент внутрішнього гудвілу в частині таких його складових як: підвищення кваліфікації, тренінги та інші подібні об'єкти, повинен бути капіталізований в активі балансу тільки за умови наявності підтверджуючого документу про позитивне проходження атестації працівника, який брав участь у перерахованих заходах з покращання своїх професійних знань. Таким підтверджуючим документом може бути диплом, сертифікат, свідоцтво та аналогічні документи. Важливою умовою при цьому є те, що будь-яка форма підвищення кваліфікації працівників має стосуватися виконання ними професійних обов'язків на даному підприємстві (навчання для роботи на новому обладнанні, що використовується на підприємстві тощо). Після проходження підвищення кваліфікації персонал зобов'язується згідно з умовами колективного договору або

трудового контракту, відпрацювати на підприємстві обумовлений період, інакше – компенсувати витрати, понесені підприємством на підвищення його кваліфікації.

За умови ненадання підтверджуючого документу відсутні підстави капіталізувати витрати на навчання, яке не визнано ефективним та у майбутньому не здатне принести дохід. Зазначені витрати необхідно відносити на поточні витрати підприємства або відшкодовуватися за рахунок утримання відповідної суми із заробітної плати працівника, який не пройшов відповідної атестації. Зазначена операція можлива за умови наявності відповідного пункту у колективному договорі або трудовому контракті з працівником.

1.3. Оцінка. Наявність питання про оцінку гудвілу призводить до того, що зразу виникає проблема: за яким методом оцінювати гудвіл, який метод надає повну та точну оцінку даному об'єкту. Лисенко М. стверджує, що за відсутністю адекватної бази для порівняння та унікальності більшості нематеріальних активів їх оцінка стає скоріше мистецтвом, ніж наукою [12].

Складність оцінки нематеріальних активів обумовлена тим, що принципово неможливо розробити єдину універсальну методику для кожного з об'єктів нематеріальних активів, які є по своїй суті не тільки досить оригінальними, але і практично використовуються в підприємствах, різноманітних за специфікою своєї діяльності.

У діючій практиці оцінки гудвілу простежується залежність між гудвілом, вартістю бізнесу та кредитним забезпеченням. Тому оцінка гудвілу є однією з пріоритетних завдань управління вартістю фірми. Достовірна оцінка гудвілу допомагає приймати управлінські рішення, які сприяють отриманню та збереженню максимального прибутку, а також збільшують тривалість отримання максимального доходу та ведуть до того, що фірма більш успішно займає перспективні ринки.

У нашій країні у період командно-адміністративної економіки практика оцінювання гудвілу була відсутня. В умовах формування та розвитку ринкових відносин стає актуальним питання щодо достовірної оцінки гудвілу. Найскладнішим для оцінки є внутрішній гудвіл, використання якого дає змогу підвищити ефективність діяльності підприємства. Оскільки здійснити таку оцінку складно, то це призводить до неточностей в оцінці вартості активів підприємства. При цьому наявність і відповідна оцінка внутрішнього гудвілу є важливою для багатьох груп користувачів, а також для формування інформації про елементи національного багатства.

В дослідженнях, присвячених проблемі гудвілу виділяють різні підходи до його оцінки (рис. 1).



Рис. 1. Загальні методики оцінки гудвілу

Джерело: (за матеріалами [8, 21, 10, 3]).

Для оцінки вартості гудвілу з точки зору бухгалтерського обліку застосовується декілька основних підходів:

1. Підхід побудований на врахуванні результатів певних дій, передбачає, що всі операції, пов'язані з розрахунком вартості гудвілу проводяться після придбання одного підприємства іншим. Внутрішній гудвіл формується у процесі діяльності підприємства та, з урахуванням особливостей його складових, може і повинен бути оцінений до моменту продажу підприємства.

2. Метод згідно з "Положенням експертної оцінки нематеріальних активів", відповідно до положень якого експертна оцінка вартості нематеріальних активів, у тому числі і гудвілу, що не відображені в бухгалтерському балансі, може бути здійснена наступним чином:

$$ВНМА = Бпр/Ск - В цмк,$$

де ВНМА – вартість нематеріальних активів, не відображених в балансі; Бпр – балансовий прибуток підприємства після оподаткування; Ск – ставка капіталізації; В цмк – вартість цілісного майнового комплексу по балансу.

3. Метод додаткової властивості, що "заробляє", або метод додаткового прибутку, який може отримати підприємство, над середньогалузевою нормою прибутку. Норма прибутку визначається шляхом ділення чистого прибутку на величину чистих активів.

Інший варіант розрахунку вартості гудвілу виходячи з перевищення норми прибутку – це капіталізація перевищення чистого прибутку, що очікується, над середньогалузевим прибутком за середньогалузевою нормою прибутку. "З теоретичної точки зору, це найбільш достовірний метод оцінки гудвілу, оскільки він показує скільки коштів додатково підприємство необхідно інвестувати щоб заробити більше, ніж середньогалузевий

прибуток" [13]. Тим не менше він непридатний для оцінки виділених елементів внутрішнього гудвілу через неврахування їх особливостей.

4. Підхід, що передбачає врахування перевищення купівельної ціни придбаних активів над їх поточною ринковою ціною, використовується у випадку, коли існують можливості отримання інформації про поточну ринкову ціну всіх активів підприємства.

Всі з перерахованих методів, що застосовуються в бухгалтерському обліку при оцінці "зовнішнього гудвілу", непридатні до застосування у випадку необхідності визначення вартості елементів внутрішнього гудвілу у зв'язку з неврахуванням його особливостей.

З точки зору МСФЗ, сума гудвілу визначається як різниця між реалізаційною вартістю підприємства та сумою чистих ідентифікованих активів. Цей підхід застосовується і в національній практиці, але з огляду на ті ж причини не може бути застосована до оцінки внутрішнього гудвілу.

Методи оцінки гудвілу, що застосовуються з метою управління (експертний метод, метод соціологічних опитувань), є недосконалими з точки зору необхідності відображення гудвілу в бухгалтерському обліку. По-перше, вони є неформалізованими, а по-друге, не можуть бути застосовані до всіх елементів гудвілу.

Методи оцінки гудвілу, застосовані у фінансовому менеджменті є достатньо громіздкими та не дозволяють достовірно оцінити елементи внутрішнього гудвілу з метою їх бухгалтерського відображення.

У США виділяють два підходи до розрахунку первісної вартості гудвілу: метод загальної оцінки та метод додаткового прибутку (рис. 2).

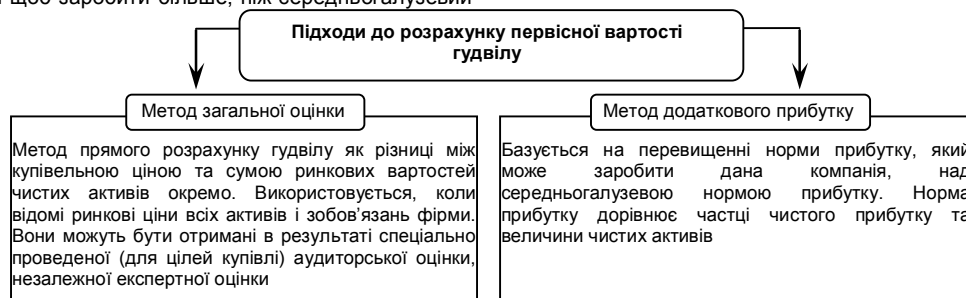


Рис. 2. Підходи до визнання первісної вартості гудвілу в США*

Джерело: узагальнено за матеріалами [18]

Методика оцінки гудвілу в США також не враховує всіх особливостей виділених складових внутрішнього гудвілу.

Хендріксен Є.С. виділяє три підходи до визначення вартості внутрішнього гудвілу:

1) оцінка репутації фірми;

2) поточна дисконтована оцінка різниці між очікуваним майбутнім прибутком і нормативним прибутком від всіх активів фірми окрім гудвілу;

3) залишкова вартість, яка представляє собою перевищення вартості підприємства в цілому (як бізнесу) над сукупною оцінкою його чистих матеріальних і нематеріальних активів [23, с. 401].

Уманців Г. виділяє такі підходи до оцінки внутрішнього гудвілу:

– метод надлишкових прибутків;

– альтернативний метод;

– метод вартості торговельної марки (дохідний);

– оцінка гудвілу за допомогою показника ділової активності;

– залишковий метод;

– розрахунок коефіцієнта Д. Тобіна.

Завадський Й.С. [4, с. 92] елементи внутрішнього гудвілу, (а саме умовну вартість ділових зв'язків фірми, вартість нематеріальних активів (престиж торгових марок, репутація, постійна клієнтура); доброзичливість, прихильність клієнтури, грошова оцінка передбачуваного майбутнього прибутку, підвищення прибутку даної фірми порівняно із середнім прибутком аналогічних фірм; невідчутні активи) пропонує оцінювати як різницю між ціною підприємства в цілому і його реальним основним капіталом.

Витрати на розробки ефект від яких є неочевидним (нематеріальних активів, що створені фахівцями підприємства самостійно або шляхом проведення розробок чи досліджень) Г. Нашкерська [15, с. 26-27] пропонує визнавати у складі витрат того періоду протягом якого вони були здійснені.

У п. 51 МСФЗ 38 зазначено: "Внутрішньо генеровані торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати нематеріальними активами" [14, с. 9]. Отже, якщо підприємство самостійно розробляє певні види нематеріальних активів, в тому числі і внутрішній гудвіл, то вони не можуть бути визнані як нематеріальний актив, незважаючи на те, що при цьому можуть бути понесені значні витрати. Так, вартість торгової марки Coca-cola у десятки разів перевищує вартість самої компанії Coca-cola, але до балансу компанії її не включено [5, с. 35]. Такий підхід не витримує критики з огляду на світову практику створення нематеріальних активів, тому вважаємо недоцільним їх ігнорування адже створені нематеріальні активи у майбутньому здатні приносити дохід і тому витрати на їх створення повинні бути капіталізовані у активі балансу.

У зв'язку з тим, що запропонований внутрішній гудвіл створюється в середині підприємства, тому для визначення методу його оцінки здійснено дослідження порядку визначення вартості об'єктів інтелектуальної власності.

Бутнік-Сіверський О., Гавриленко О., Довгий С. пропонує процедуру оцінки об'єктів інтелектуальної власності проводити з використанням шести етапів,

таких як: визначення завдання, складання плану оцінки, збирання та перевірка інформації, застосування доречних підходів до оцінки, узгодження, складання звіту про результати оцінки [2, с. 32]. Кожний з етапів має певні особливості, які визначаються умовами використання об'єкта, цілями проведення оцінки.

Такі автори як Л. Городянська, І. Зайцев, М.Д. Корінко, Р.О. Костирко, Н.М. Малюга, В. Моссаковский, Г.Б. Тітаренко, Н.В. Тертична, В.О. Шевчук виділяють різні теоретичні підходи до проведення оцінки об'єктів інтелектуальної власності. До них належать дохідний, витратний та ринковий, відповідно до яких застосовують різні методи табл. 2.

Таблиця 2. Методи оцінки вартості об'єктів інтелектуальної власності

Підхід до оцінки	Метод оцінки		
	Дисконтування грошових потоків	Капіталізації	
Дохідний			Метод прямої капіталізації
Витратний	Визначення початкових витрат	Вартості заміщення	Відновної вартості
Ринковий	Порівняльного продажу		

Дохідний підхід базується на встановленні причинного зв'язку між функціональними властивостями об'єкта інтелектуальної власності та майбутніми доходами від його використання [22, с. 181; 9, с. 361; 11, с. 135]. Як правило, дохідний підхід використовується при оцінці патентів, технологій і торгових знаків. Для об'єктів внутрішнього гудвілу зазначена методика не придатна для застосування у зв'язку з неможливістю визначення майбутнього доходу від їх використання.

Витратний підхід полягає в оцінці об'єктів інтелектуальної власності на підставі витрат фактично понесених на його створення. Він реалізується через облік витрат, метод вартості заміщення та метод відновної вартості. Як правило, зазначає І. Зайцев, витратні методи використовуються для оцінювання нематеріальних активів, що спрямовані на отримання соціальних ефектів [5, с. 33].

Витратний підхід до обчислення вартості створених (придбаних) нематеріальних активів базується на трудовій теорії вартості. Використання витратного методу критикується багатьма дослідниками, що зумовлене його ретроспективним характером. В бухгалтерському обліку, цей метод використовується незалежно від сфери використання нематеріального активу, його виду, специфіки. З огляду на особливості складових виділеного внутрішнього гудвілу, які полягають у створенні елементів внутрішнього гудвілу силами підприємства, вважаємо, що саме витратний підхід дозволить найбільш точно визначити їх вартість.

Ринковий підхід до оцінювання нематеріальних активів передбачає порівняння об'єкта оцінювання з представленими на ринку аналогічними об'єктами [14, с. 16]. Як зазначають М.Д. Корінко, Г.Б. Тітаренко [10, с. 245], основними умовами використання даного методу є:

– наявність достатньої інформації (прийнятної якості) стосовно колишніх комерційних угод за нематеріальними активами подібного призначення та корисності;

– наявність конкретних технологій врахування відмінностей між зіставними об'єктами.

Склад та вартість внутрішнього гудвілу є об'єктом комерційної таємниці підприємства, тому визначити вартість аналогічних активів на ринку неможливо. З огляду на вищевикладене, застосування ринкового методу оцінки неможливе для визначення вартості внутрішнього гудвілу.

Крім того, дослідженням питань оцінки ділової репутації та ділових зв'язків займалися І.О. Бланк, О.М. Гребішкова, Е.В. Дмитрук, В.М. Єлисеєв, Е. Зайчатникова, О.В. Шиманська. Методів, виділених авторами є значна кількість. Кожен метод має певні недоліки та переваги, виділити найбільш універсальний з них неможливо з огляду на необхідність врахування специфіки діяльності підприємства.

Базуючись на результатах проведених досліджень, а також враховуючи особливість оцінки соціального капіталу на макрорівні, складовою якого є внутрішній гудвіл, вважаємо, що вартість останнього на мікрорівні

необхідно визначити на основі витрат, понесених на його створення розвиток, відновлення, збільшення тощо.

1.4. Амортизація. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 "Зменшення корисності". Важливим є той факт, що згідно з новим стандартом амортизація на гудвіл не нараховується, вартість гудвілу має на кожну звітну дату підлягати переоцінці з урахуванням відповідного П(С)БО 28 [17].

За результатами дослідження зарубіжної практики відображення Дослідивши зарубіжну практику відображення в бухгалтерському обліку та амортизації гудвілу, встановлено, що існують діаметрально протилежні думки з приводу необхідності та доцільності нараховування амортизації на гудвіл.

Згідно з положеннями американського стандарту SFAS 142 "Гудвіл та інші нематеріальні активи" гудвіл, як і всі види нематеріальних активів, треба не амортизувати, а переоцінювати. Відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", гудвіл, що утворюється при злитті та поглинанні, не амортизується, а періодично переоцінюється. МСФЗ 3 передбачає оцінку гудвілу (після первинного визнання) по собівартості за мінусом накопичених збитків від знецінення.

Пікслей Ф. приділяючи увагу амортизації, стверджував, що "гудвіл, як будь-який актив, в якій було здійснено вкладення капіталу, повинен списуватися кожний рік, в якому надприбуток буде отримано, в його зменшення" [20, с. 47]. Вчений наголошував, що "англійське законодавство не отримує наказів списувати гудвіл на зароблені після його придбання прибутки" [20, с. 47], тим не менше гудвіл розглядався, як обов'язкова стаття балансів.

Вплив Великої Депресії викликав зміни, які призвели до широкого використання на практиці методики списання гудвілу "безпосередньо після відображення в обліку його придбання" [20, с. 48]. Але після 20 років XX ст. заборонили "списання гудвілу на власний розсуд та надали перевагу систематичній його амортизації" [20, с. 48]. За Є. Шмаленбахом витрати на організацію управління колективом, витрати на перекваліфікацію кадрів повинні амортизуватися протягом 10-15 років [20, с. 48].

Ковальов В.В. стверджує [7, с. 56], що якщо виходити з стандартного принципу безперервності діяльності підприємства та за умови, що придбаній суб'єкт господарювання повинен ефективно функціонувати, то його гудвіл не тільки не зменшується, а, навпаки, збільшується, тому будь-яка амортизація має вигляд надто штучної. Отже, дане питання потребує додаткових досліджень для умов України.

Виявлено чотири варіанти визнання гудвілу в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання, які впливають на відображення його амортизації (рис. 3)

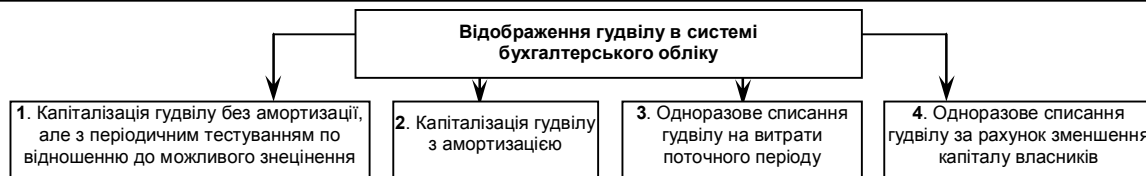


Рис. 3. Підходи до відображення гудвілу в бухгалтерському обліку

Згідно з першим підходом гудвіл повинен капіталізуватися, але не підлягає амортизації. У даному підході передбачений періодичний перегляд вартості гудвілу та його переоцінка. Тобто, гудвіл вважається інвестицією і не підлягає амортизації. Основним аргументом прихильників цього підходу є те, що з плином часу вартість гудвілу не тільки не знижується, а навіть може зростати, тому амортизація, класичне розуміння якої передбачає накопичення засобів для відновлення у майбутньому зношених активів, втрачає свій сенс.

Щодо виділеного внутрішнього гудвілу, то вважаємо, що його елементи не можна вважати інвестицією, адже у майбутньому підприємству знову буде необхідно понести витрати для оновлення елементів внутрішнього гудвілу (економічні та інші привілеї, ділова репутація, імідж, створений персоналом, ділові зв'язки потребують періодичних капіталовкладень з метою актуалізації, підвищення ефективності тощо). Для створення фонду оновлення елементів внутрішнього гудвілу та віднесення його вартості на поточні витрати діяльності підприємств частинами вважаємо за необхідне нарахування його амортизації.

Другий підхід передбачає, що гудвіл капіталізується і амортизується. Будь-який актив, як пояснює В.В. Ковальов [7, с. 56], відображається в балансі тільки в тому випадку, якщо він передбачає генерування доходів у майбутньому. Прихильники цього підходу свої докази будують на принципі співвідношення доходів і витрат, та пропорційного списання вартості активів на поточні витрати. У відношенні внутрішнього гудвілу повністю підтримуємо думку дослідників і вважаємо його найбільш доцільним з позиції зацікавлених у результатах діяльності суб'єкта господарювання користувачів (акціонери, інвестори).

Згідно з третім підходом гудвіл трактується як витрати поточного періоду і підлягає негайному списанню.

Четвертий підхід схожий до третього й трактує гудвіл як специфічний фактор зменшення капіталу власника, що передбачає його списання за рахунок додаткового капіталу.

В Україні на сьогодні найбільш розповсюджені перший та четвертий підходи до відображення гудвілу в системі бухгалтерського обліку. Зазначені підходи використовуються для обліку гудвілу, виділеного при придбанні підприємства, що за економічною сутністю не відповідає особливостям виділеного внутрішнього гудвілу. Отже, третій та четвертий підходи не можуть бути застосовані до елементів внутрішнього гудвілу.

Вважаємо за доцільне до складових внутрішнього гудвілу щодо порядку відображення його в бухгалтерському обліку застосовувати перший підхід, який передбачає капіталізацію гудвілу з подальшою необхідністю нарахування на нього амортизації.

Методи нарахування амортизації на елементи внутрішнього гудвілу пропонуємо застосовувати передбачені П(С)БО 8 "Нематеріальні активи".

Методичні підходи до бухгалтерського обліку нематеріальних активів, що сьогодні використовуються, орієнтовані переважно на забезпечення інформаційних потреб системи управління підприємством. Неврахованими залишаються інституційні запити макроекономічного управління. Це вимагає розробки комплексу рекомендацій з удосконалення методик бухгалтерського обліку нематеріальних активів, в тому числі внутрішнього гудвілу як елемента національного багатства країни. Зазначені процеси посилювалися у процесі розвитку бухгалтерського обліку гудвілу як складової нематеріальних активів. Методика бухгалтерського обліку, яка застосовується для

відображення господарської діяльності підприємств в Україні не передбачає можливості застосування її до прояву елемента національного багатства країни на мікрорівні – внутрішнього гудвілу, зокрема, це стосується й досліджуваних підприємствах, а саме Житомирському заводі металевих конструкцій, приватному акціонерному товаристві "Полімеркс-Мостосталь Україна", державному підприємстві "Златодар". Тому, з метою налагодження системи формування інформації про елементи внутрішнього гудвілу підприємств, розроблено та запропоновано для використання у їх діяльності методика відображення економічних та інших привілеїв, ділової репутації, іміджу, створеного персоналом і ділових зв'язків.

Досліджуючи питання відображення на рахунках бухгалтерського обліку нематеріальних активів, виявлено що значний внесок у розробку цього питання зробили Я.В. Соколов і М.П. Пятков. Їх пропозиції полягає у тому, щоб внутрішній гудвіл відображати на синтетичному рахунку 010 "Внутрішній гудвіл", до якого відкрити аналітичні рахунки у наступному розрізі 0101 "Здібності менеджера та працівників компанії", 0102 "Відносини з постачальником", 0103 "База клієнтів", 0104 "Ділова репутація", 0105 "Бренд" [20, с. 47]. Автори праці вважають, що відображення в бухгалтерському обліку зазначених елементів, потрібне для управлінських цілей, крім того, інформація, яка міститься по елементах буде не доступна для конкурентів.

Підтримуючи думку вчених в частині необхідності відображення в бухгалтерському обліку складових внутрішнього гудвілу, вважаємо, що витрати на його створення необхідно капіталізувати та відображати на субрахунку 194 "Внутрішній гудвіл" за відповідними аналітичними рахунками. Аналітичні рахунки до субрахунку 194 "Внутрішній гудвіл" запропоновано відкривати в наступному розрізі (рис. 4).

До аналітичного рахунку 194.1 "Економічні та інші привілеї" запропоновано віднести витрати на отримання права на здійснення діяльності, в тому числі вартість ліцензій, патентів та інших дозволів на здійснення діяльності; витрати на участь у тендерах.

До аналітичного рахунку 194.2 "Ділова репутація" запропоновано віднести витрати на рекламу конкурентних переваг для розширення ділових зв'язків, в тому числі витрати на рекламування виробничих потужностей, переваг обладнання, що використовується, екологічності виробництва, якості продукції, технічних можливостей тощо.

Враховуючи значимість ділової репутації виникає необхідність в ефективному управлінні нею. Таке завдання можливо вирішити за умов наявної інформації про нього в системі бухгалтерського обліку. Тобто інформації про вартість ділової репутації, як однієї зі складових внутрішнього гудвілу.

До аналітичного рахунку 194.3 "Імідж, створений персоналом" запропоновано віднести витрати на підвищення кваліфікації працівників, в тому числі витрати на перепідготовку кадрів, участь у тренінгах, участь у конференціях, участь у семінарах тощо.

До аналітичного рахунку 194.4 "Ділові зв'язки" запропоновано віднести витрати на налагодження ділових зв'язків підприємства, в тому числі витрати на участь у виставках, конференціях, форумах, витрати на організацію та проведення спільних заходів з діловими партнерами (конференції, виставки, форуми тощо), витрати на створення торгової марки, витрати на отримання сертифікатів якості та відповідності витрати на укладання договорів про співпрацю (витрати на відрядження, метою яких було укладання договорів тощо).

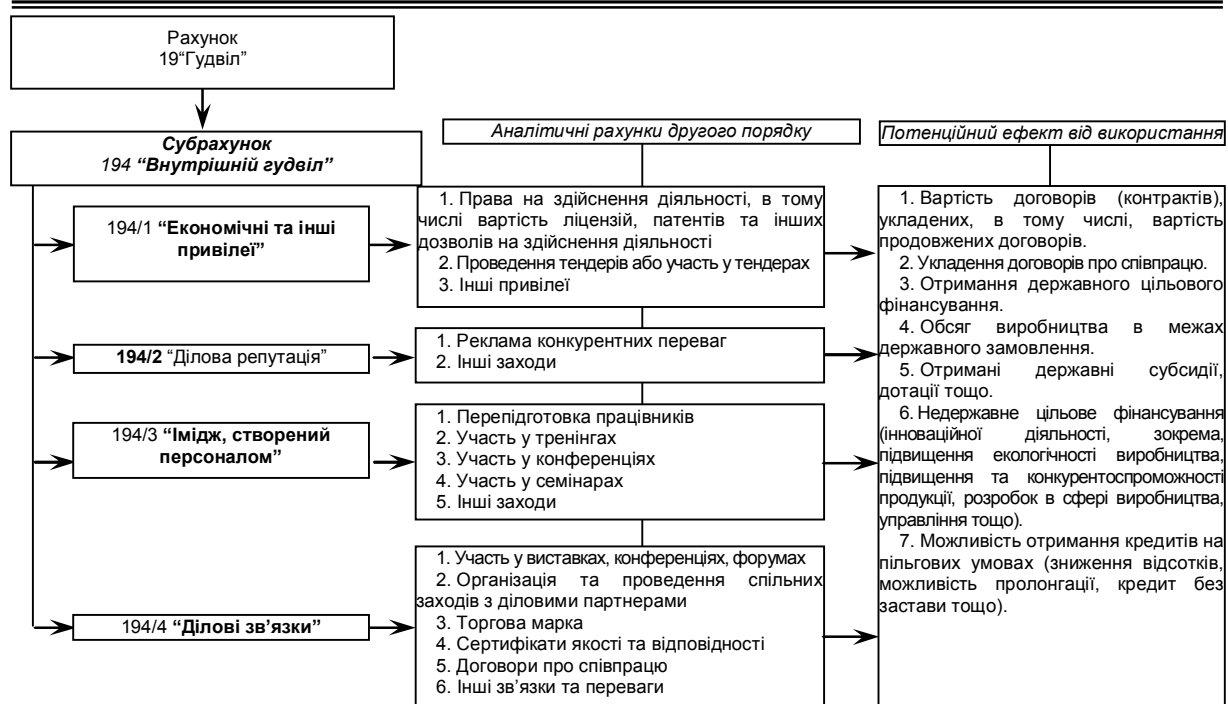


Рис. 4. Запропонована структура аналітичних рахунків до субрахунку 194 "Внутрішній гудвіл"

Ефектом від внутрішнього гудвілу можна вважати вартість договорів (контрактів), укладених, в тому числі, вартість продовжених договорів, укладення договорів про співпрацю, отримання державного цільового фінансування, отримані державні субсидії, дотації тощо, недержавне цільове фінансування (інноваційної діяльності, зокрема, підвищення екологічності виробництва, підвищення та

конкурентоспроможності продукції, розробок у сфері виробництва, управління тощо), можливість отримання кредитів на пільгових умовах (зниження відсотків, можливість пролонгації, кредит без застави тощо).

Наведені пропозиції зумовлюють потребу внесення змін до діючої в Україні методики бухгалтерського обліку (табл. 3).

Таблиця 3. Запропоновані рахунки для відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних зі створенням внутрішнього гудвілу

№ з/п	ІСНУЮЧИЙ ПОРЯДОК		ЗАПРОПОНОВАНИЙ ПОРЯДОК	
	Назва витрат	Рахунки бухгалтерського обліку	Елементи внутрішнього гудвілу	Субрахунки бухгалтерського обліку
1	Витрати пов'язані з отриманням економічних та інших привілеїв	127 "Інші нематеріальні активи" (П(С)БО 8 "Нематеріальні активи")	Економічні та інші привілеї, в тому числі: законодавчі пільги, державні замовлення, податкові пільги, державні гарантії, пільгові умови кредитування	194/1 "Економічні та інші привілеї"
2	Витрати на маркетинг та рекламу	93 "Витрати на збут" (відносяться на витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені) П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", П(С)БО 16 "Витрати"	Ділова репутація підприємства, в тому числі: витрати на здійснення маркетингу; на рекламу конкурентних переваг суб'єкта господарювання	194/2 "Ділова репутація"
3	Витрати на підготовку і перепідготовку кадрів	92 "Адміністративні витрати" (відносяться на витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені) П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"	Імідж, створений персоналом, в тому числі: витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, проходження семінарів, тренінгів	194/3 "Імідж, створений персоналом"
4	Витрати на підвищення ділової репутації підприємства	92 "Адміністративні витрати" (відносяться на витрати того звітного періоду, в якому вони були здійснені) П(С)БО 8 "Нематеріальні активи"	Ділові зв'язки підприємства, в тому числі: витрати на участь у виставках, конференціях, форумах, представницькі витрати	194/4 "Ділові зв'язки"

Отже, в діючу методику бухгалтерського обліку запропоновано внести зміни в частині капіталізації частини витрат, які обліковуються на рахунках 92 "Адміністративні витрати" та 93 "Витрати на збут", на субрахунку 194 "Внутрішній гудвіл". Запропонована методика дозволить формувати інформацію в бухгалтерському обліку про вартість внутрішнього гудвілу підприємства у розрізі його складових з метою мікро- та макроекономічного управління.

З урахуванням вищевикладених пропозицій, розроблено методику бухгалтерського відображення операцій, пов'язаних зі створенням і списанням внутрішнього гудвілу (табл. 4).

Запропоновані кореспонденції рахунків побудовані на підставі діючої методології бухгалтерського обліку і враховують потреби в інформації мікро- та макроекономічного управління.

Таблиця 4 Розроблена методика бухгалтерського відображення операцій, пов'язаних зі створенням і списанням внутрішнього гудвілу

№	Зміст господарської операції	ІСНУЮЧИЙ ПОРЯДОК		ЗАПРОПОНОВАНИЙ ПОРЯДОК	
		Кореспондуючі рахунки		Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
Створення внутрішнього гудвілу					
1	Відображені витрати на рекламування конкурентних переваг суб'єкта господарювання	93 "Витрати на збут"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	194/2 "Ділова репутація"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
2	Відображено ПДВ	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
3	Відображені витрати на підвищення кваліфікації працівників	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	-	-
4	Відображені витрати на підвищення кваліфікації працівників:				
4.1	- як елемент внутрішнього гудвілу (за умови наявності підтверджуючого документу про позитивне проходження атестації з підвищення кваліфікації)			194/3 "Імідж, створений персоналом"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4.2	- як складова адміністративних витрат (за відсутності підтверджуючого документу)	-	-	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
4.3	- за рахунок зменшення заборгованості по оплаті праці (якщо така операція передбачена умовами колективного договору, трудового контракту)			66 "Розрахунки з оплати праці"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
5	Відображено ПДВ	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
6	Відображені витрати на участь у конференції	92 "Адміністративні витрати"	685, 20, 26, 30, 31	194/4 "Ділові зв'язки"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
7	Відображено ПДВ	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
8	Відображені витрати на отримання технічних знань, які необхідні для забезпечення вчиння використовувати нове обладнання	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	194/3 "Імідж, створений персоналом"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
9	Відображено ПДВ	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	64 "Розрахунки за податками й платежами"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
10	Відображено витрати, які пов'язані з участю в професійних організаціях та асоціаціях	92 "Адміністративні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"	194/1 "Економічні та інші привілеї"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
Вибуття внутрішнього гудвілу					
11	Віднесено витрати на фінансові результати	79 "Фінансові результати"	92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут"	-	-
12	Нараховано амортизацію на складові внутрішнього гудвілу:				
	- економічні та інші привілеї			92 "Адміністративні витрати"	13 "Амортизація необоротних активів"
	- маркетингова діяльність			93 "Витрати на збут"	
	- імідж, створений персоналом			92 "Адміністративні витрати"	
	- ділова репутація підприємства			92 "Адміністративні витрати"	

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Наведена деталізація складових внутрішнього гудвілу на рахунках бухгалтерського обліку в умовах комп'ютерної форми ведення бухгалтерського обліку не збільшує обсяг роботи бухгалтерів і дозволяє формувати звітність суб'єкта господарювання з необхідною деталізацією з метою подання інформації для формування вартості національного багатства.

Наведені рекомендації дозволяють забезпечити управлінський персонал та систему макроекономічного управління достовірною інформацією про наявність придатності до використання всіх елементів внутрішнього гудвілу.

За результатами апробації розроблених методичних підходів до організації бухгалтерського обліку елементів внутрішнього гудвілу встановлено, що вони можуть бути застосовані у бухгалтерському обліку діяльності підприємств всіх організаційно-правових форм і форм власності.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська / За редакцією д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП "Рута", 2005. – 528 с.
2. *Бутнік-Сіверський О.Б.* Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика. – Наук.-практ. вид.: У 4-х т. / О.Б. Бутнік-Сіверський, О.П. Гавриленко, С.О. Довгий; за ред. О.Б. Бутнік-Сіверського, О.Д. Святоцького. – К., 1999. – Т. 4. – 352 с.
3. *Городянська Л.В.* Особливості обліку гудвілу та методи оцінки його вартості на підприємстві / Л.В. Городянська // *Фінанси України.* – 2007. – № 4. – С. 119-126.
4. *Завадський Й.С.* Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво. Навчально-методичний посібник / Й.С. Завадський, Т.В. Осовська, О.О. Юркевич – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 444 с.
5. *Зайцев І.* Добрий Гудвіл / І. Зайцев // *Контракти.* – 2006. – № 16. – С. 46-48.
6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-XIV від 16.07.99. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
7. *Ковалев В.В.* Гудвил как бухгалтерская категория / В.В. Ковалев // *Бухгалтерський учет.* – 2005. – № 8. – С. 52-59.
8. *Ковалева Т.И.* К вопросу учета и оценки гудвила / Т.И. Ковалева // *Теория и практика управления.* – 2003. – № 2. – С. 37-40.
9. *Корінько М.Д.* Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [моногр.] / Микола Данилович Корінько. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2007. – 429 с.
10. *Корінько М.Д.* Оцінка в

бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: Монографія. / М.Д. Корінько, Г.Б. Тітаренко. – К.: Видавництво: ТОВ "Клякса", 2009. – 472 с.
11. *Костирко Р.О.* Комплексна оцінка вартості підприємства: Монографія / Р.О. Костирко, Н.В. Тертична, В.О. Шевчук / За заг. ред. докт. екон. наук, академіка НАН України М.Г. Чумаченка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2008. – 278 с.
12. *Краткий экономический словарь.* Под ред. Ю.А. Белика и др. – М.: Политиздат, 1987. – 399 с.
13. *Малюга Н.М.* Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: дис. кандидата економ. наук 08.06.04 / Малюга Наталя Михайлівна. – Житомир, 1998. – 214 с.
14. *Моссаковский В.* Облік нематеріальних активів / В. Моссаковский // *Бухгалтерський облік і аудит.* – № 7. – С. 9.
15. *Нашкерська Г.* Оцінка нематеріальних активів / Г. Нашкерська // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2006. – № 11. – С. 23-30.
16. Організація бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] / За редакцією В.С. Леня. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
17. П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163 зі змінами внесеними 31.05.08.
18. *Петрова С.* Гудвіл: зарубіжний та вітчизняний досвід / С. Петрова // *Вісник податкової служби.* – 2003. – № 30. – С. 18-21.
19. *Соколов В.Я.* Теоретические начала двойной бухгалтерии: автореф. докт. эконом. наук. 08.00.12 / Вячеслав Ярославович Соколов. – С-Пб, 2007. – 40 с.
20. *Соколов Я.В.* Гудвіл: "нова" категория бухгалтерського обліку / Я.В. Соколов, М.П. Пятков // *Бухгалтерський облік.* – 1997. – № 2. – С. 46.
21. *Уманців Г.* Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г. Уманців // *Бухгалтерський облік і аудит.* – 2006. – № 9. – С. 21-23.
22. *Федорін О.С.* Потенціал підприємства: формування та оцінка: Навч. посібник / О.С. Федорін, І.М. Рєпіна, О.І. Олексик. – К.: КНЕУ, 2004. – 316 с.
23. *Хендриксен Э.С.* Теория бухгалтерского учета: Перевод с английского / Под ред. проф. Я.В. Соколова / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван-Бреда. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

ТРАВІН Віталій Вікторович – доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- система національних рахунків;
- макроекономічний аспект бухгалтерського обліку;
- теорія систем