

КОНЦЕПТУАЛЬНО-ПРАКТИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВІДОБРАЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО ГУДВІЛУ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

***Анотація.** У статті розглянуто підходи вчених до відображення внутрішнього гудвілу в бухгалтерському обліку. Досліджено основні проблеми організаційного та аналітичного забезпечення даного феномену. Запропоновано шляхи удосконалення механізму відображення внутрішнього гудвілу у практиці бухгалтерського обліку в Україні.*

Ключові слова: нематеріальні активи, гудвіл, внутрішній гудвіл, капіталізація, інтелектуальний капітал.

Y. Sudyn

CONCEPTUAL AND PRACTICAL APPROACHES TO DISPLAYING OF INTERNAL GOODWILL IN THE ACCOUNTING SYSTEM

***Abstract.** In the article the approaches of scientists to displaying of internal goodwill in accounting are considered. The main problems of organizational and analytical support of the mentioned phenomenon are investigated. The ways of improving the mechanism of displaying of internal goodwill in the practice of accounting in Ukraine are proposed.*

Keywords: intangible assets, goodwill, internal goodwill, capitalization, intellectual capital.

1. Вступ

Критерієм успішного управління підприємством є наявність своєчасної достовірної інформації про всі існуючі активи компанії. Ключову роль у даному контексті відіграють нематеріальні ресурси, які не завжди відображаються в обліку, проте мають значний вплив на формування прибутку. Одним із суттєво важливих активів, який забезпечує релевантність облікової інформації та впливає на інвестиційну привабливість, є гудвіл. Неоднозначність тлумачення та варіативність підходів до його обліку породжує безліч дискусій та робить гудвіл однією з найбільш проблемних категорій у загальній методології бухгалтерського обліку не лише в Україні, а й в усьому світі. Недостатнє дослідження питань визнання та відображення на рахунках обліку внутрішнього гудвілу в економічній літературі та нормативних документах, що регулюють облік нематеріальних активів, підтверджує актуальність даного дослідження.

Метою статті є обґрунтування концептуальних передумов та практичних підходів до визначення місця внутрішнього гудвілу в обліку. Для досягнення поставленої мети у другому підрозділі здійснено критичний аналіз літературних джерел, на основі якого виявлена дуалістична проблематика обліку досліджуваної категорії. У третьому та четвертому підрозділах розглянуто теоретичні та методологічні аспекти обліку внутрішнього гудвілу. У висновку зазначено причини необхідності та методу акумулювання інформації про гудвіл в інформаційно-аналітичній системі підприємства.

2. Аналіз останніх досліджень і публікацій

Віднедавня широко обговорюється в економічних колах, зокрема на конгресах асоціацій бухгалтерів, проблема відтворення в обліку сукупності інформаційно-інтелектуальних ресурсів підприємства, які втілюються у нематеріальних активах. Представник вітчизняної делегації на XXVI Конгресі Європейської асоціації бухгалтерів С. Ф. Голлов відзначив, що «більшість з 77 виступів на тематику «Фінансова звітність» була присвячена застосуванню міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), відображеного гудвілу та нематеріальних активів» [1, с. 13].

Найбільш дискусійний характер має обговорення доцільності обліку внутрішнього гудвілу як елементу відтворення невідчутних активів, завдяки яким формується лєвова частка прибутку компанії. Позиції науковців щодо необхідності та методичної можливості обліку та відображення у фінансовій звітності іміджу, ділових зв'язків, інтелектуального капіталу як елементів внутрішнього гудвілу є діаметрально протилежними.

Позицію недоцільності розгляду внутрішнього гудвілу як окремої облікової категорії підтримують Р. Грачова, О. Короп. Зокрема, Р. Грачова вважає, що гудвіл існує лише при здійсненні витрат. За відсутності факту витрат бухгалтер не може ті чи інші переваги зарахувати як гудвіл, навіть якщо дуже цього хотів. Для бухгалтера гудвіл – категорія вартісна [2, с. 35]. У даному випадку автор стверджує про можливість існування лише придбаного гудвілу, залишаючи поза увагою невідчутні активи підприємства, які здійснюють значний вплив на результативність його діяльності. Подібного підхо-

ду дотримується О. Короп [3, с. 15], який визнає існування внутрішньогенерованого гудвілу, однак зазначає, що він не визнається активом, оскільки вартість гудвілу може бути визначена тільки при продажі підприємства.

Необхідності обліку внутрішнього гудвілу як стратегічного ресурсу компанії приділяли увагу В. В. Травін, Г. Уманців, Т. М. Банасько, які у своїх дослідженнях розробляли рекомендації щодо методики обліку даного виду нематеріальних активів.

В. Травін пропонує розглядати внутрішній гудвіл як елемент національного багатства країни та зазначає, що методика бухгалтерського обліку, яка застосовується для відображення господарської діяльності підприємств в Україні, не передбачає можливості застосування її до прояву такого елемента національного багатства країни на мікрорівні, як внутрішній гудвіл [4, с. 196].

Уманців Г. обґрунтовує необхідність визнання внутрішнього гудвілу активом, наводячи наступні аргументи [5]:

- визнання внутрішнього гудвілу необхідне в управлінських цілях – для оцінки адекватності діяльності менеджерів та іншого персоналу;
- для визначення передпродажної вартості бізнесу, щоб у ній були враховані названі вище нематеріальні чинники;
- під час операцій купівлі-продажу, щоб переконатися у справедливості й обґрунтованості ринкової вартості об'єкта продажу.

Схожий підхід бачимо і у дослідженнях Провіриної І. І., яка акцентує увагу на динаміці економічних процесів, що зумовлюють необхідність обліку складових внутрішнього гудвілу [6]:

- на сучасному етапі розвитку економіки змінилися способи створення продукту, знання перетворилися на один із основних чинників створення нової вартості, слід відповідним чином перебудувати зміст публічної звітності компаній перед власниками та іншими інвесторами;

- особливо гострою проблема оцінки невідчутних факторів постає в інформаційно насичених компаніях, в яких обсяг матеріальних активів невеликий, а інтелектуальний потенціал – високий. Інвестори не схильні вкладати кошти в подібні компанії, і перед менеджерами постає завдання розрахунку величини їх невідчутних активів і доведення її до інвесторів, щоб створити більш адекватну картину про діяльність компанії та її перспективи.

Погоджуємося з позицією науковців щодо необхідності капіталізації внутрішнього гудвілу як передумови збільшення інвестиційної привабливості підприємства.

3. Теоретичні аспекти визнання внутрішнього гудвілу в обліку

Порядок визнання внутрішнього гудвілу активом (капіталізація витрат на створення елементів внутрішнього гудвілу) ґрунтується на чинній методіці, передбаченій П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” [7]:

1. Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається у балансі, якщо існує імовір-

ність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

2. Нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в 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 із розробкою нематеріального активу.

Якщо актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були зазначені. Враховуючи зазначені вимоги, не всі складові внутрішнього гудвілу підпадають під критерій визнання активу.

У науковій літературі існує декілька підходів щодо відображення елементів внутрішнього гудвілу в інформаційно-аналітичній системі підприємства. Деякі дослідники дотримуються думки, що така категорія є лише об'єктом управлінського обліку, проте варто зазначити, що дані управлінського обліку формуються на основі фінансового обліку, тобто мають одні і ті ж джерела інформації. Що стосується визнання внутрішнього гудвілу в фінансовому обліку, то теж немає єдиного підходу, про що свідчить наявність різних пропозицій ідентифікації.

Зокрема В. Травін [4] обґрунтував важливість внутрішнього гудвілу як прояву національного багатства країни та розробив методологічні основи його визнання та обліку як окремого активу. Автор пропонує наступні елементи внутрішнього гудвілу: економічні та інші привілеї, ділову репутацію, імідж (створений персонал), ділові зв'язки.

На думку Г. Уманців [5, с. 23], внутрішній гудвіл, зокрема його окремі елементи, які автор називає нематеріальними чинниками (витрати на дослідження і розробки, витрати на підвищення професійного рівня персоналу, рекламу, на створення брендів та інші витрати з формування ділової репутації підприємства), необхідно відображати у примітках до фінансової звітності. С. Ф. Голов запропонував розширити сферу застосування позабалансових рахунків для бухгалтерського відображення окремих елементів внутрішнього гудвілу (просування на ринок нового продукту, потенційні можливості, досвід, зацікавленість і гнучкість працівників, лояльність клієнтів) [8, с. 440].

Т. Б. Циганова [9, с. 21] пропонує надавати інформацію про внутрішній гудвіл підприємства у пояснювальній записці до річної бухгалтерської звітності. На думку Р. В. Романіва, при введенні гудвілу до складу активу балансу для забезпечення рівноваги у складі пасиву балансу слід ввести окрему позицію в рахунку “Додатковий вкладений капітал” [10, с. 94]. Схожу пропозицію висловлює Діба В. М. [11, с. 104], який зазначає, що внутрішній гудвіл, виходячи з принципу балансової рів-

ності між майном підприємства та джерелами його утворення, необхідно відображати через об'єкти як активу, так і пасиву.

Аналіз доцільності відображення внутрішнього гудвілу в фінансовому та управлінському обліку дозволяє виокремити модель варіативності підходів до акумулювання інформації про невідчутні активи підприємства (рис. 1).

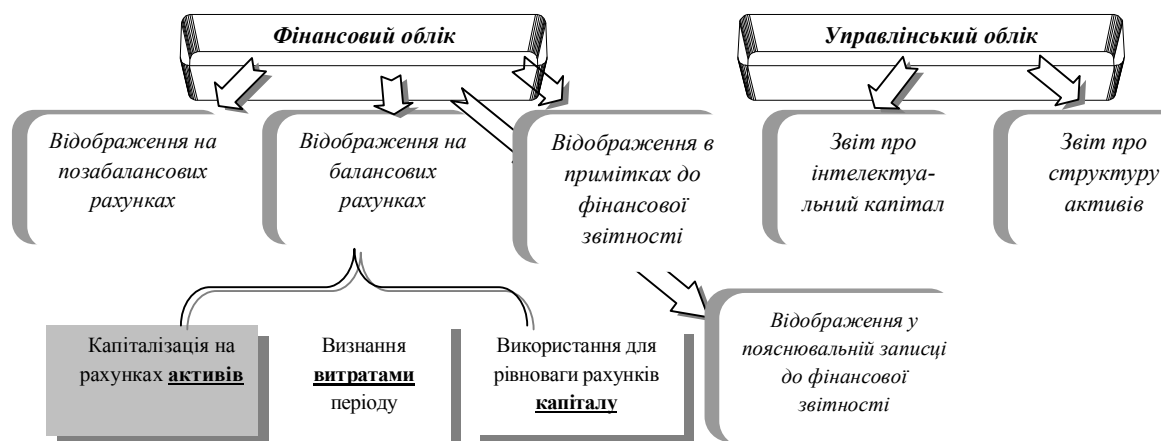


Рис. 1. Варіативність підходів до відображення внутрішнього гудвілу в інформаційно-обліковій системі

Розглянуті підходи дають можливість створити передумови для формування методологічних прийомів обліку та аналізу внутрішнього гудвілу та його окремих складових. Проте необхідно сформулювати єдину модель обліку невідчутних активів з метою реалізації всіх принципів бухгалтерського обліку та відображення достовірної інформації у фінансовій звітності.

4. Практичні підходи до відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського обліку

В. Травін пише, що витрати на створення внутрішнього гудвілу необхідно капіталізувати та пропонує відображати їх на субрахунку 194 “Внутрішній гудвіл” за відповідними аналітичними рахунками у наступному розрізі [4, 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, адже 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 погоджуємося з позицією О. В. Вакун [12, 135] про не повністю методологічно правильний підхід до обліку досліджуваної категорії.

Ю. Ю. Мороз [13, с. 229] пропонує змінити назву активного рахунку 19 з “Гудвіл” на “Комерційні активи”, одночасно ввівши до нього субрахунок 192 “Гудвіл за справедливою вартістю”. До зазначеного субрахунку пропонується відкривати рахунки третього порядку: 1921 “Компетенція персо-

налу”, 1922 “Організація господарської діяльності”, 1923 “Позиція на ринку”. Для відображення рівноваги між активами та джерелами утворення пропонується до рахунку 42 “Додатковий капітал” ввести субрахунок 426 “Інтелектуальний капітал”, інформація на якому може накопичуватися в розрізі наступних рахунків: 4261 “Людський капітал”, 4262 “Організаційний (структурний) капітал”, 4263

“Клієнтський (споживчий) капітал”. Розвиваючи тезу щодо необхідності відображення гудвілу через об'єкти активів і капіталу, цей автор пропонує доповнити баланс підприємства додатковими статтями: в активі – комерційні активи, в пасиві – інтелектуальний капітал. На наш погляд, така пропозиція заслуговує на увагу, адже поряд із активом варто виділяти джерело його утворення на відповідних рахунках пасиву.

Ключовим недоліком чинних стандартів бухгалтерського обліку є відсутність єдиної облікової моделі для відображення витрат інноваційної діяльності. Наявні облікові підходи не відповідають всій сукупності інноваційних процесів і не дають достатньо даних про вкладення підприємств у наукові дослідження та розробки. Підхід, запропонований О. В. Кангаєвою [14, с. 27], який охоплює інноваційну сферу діяльності, передбачає відкриття до рахунку 12 “Нематеріальні активи” таких субрахунків: 121 “Невідчутні активи”, у тому числі 121.1 “Інтелектуальний капітал підприємства”, 121.2 “Внутрішній гудвіл”, 121.3 “Права власності, що належать зовнішнім суб'єктам” та субрахунок 122 “Інноваційні продукти”, у тому числі 122.1. “Інноваційні розробки з нової техніки”, 122.2. “Інноваційні розробки з прогресивної технології”, 122.3 “Інноваційні розробки з системи організації виробництва та управління”. Такий підхід, на наш погляд, містить певні суперечності, оскільки відображення внутрішнього гудвілу на рахунку 12 “Нематеріальні активи” зумовлює нарахування амортизації, що суперечить існуючому вітчизняному та міжнародному законодавству.

Облік “синергетичних ефектів” запропоновано С. Ф. Легенчуком [15]; вони виникають у резуль-

таті 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 зпропоновано введення рахунку «Синергетичний капітал» із відображенням його у складі додаткового капіталу на рахунку 428.

акумулювання інформації про внутрішній гудвіл, дотримуємося позиції відображення його у фінансовому обліку на рахунках активів із подальшою деталізацією у примітках до фінансової звітності.

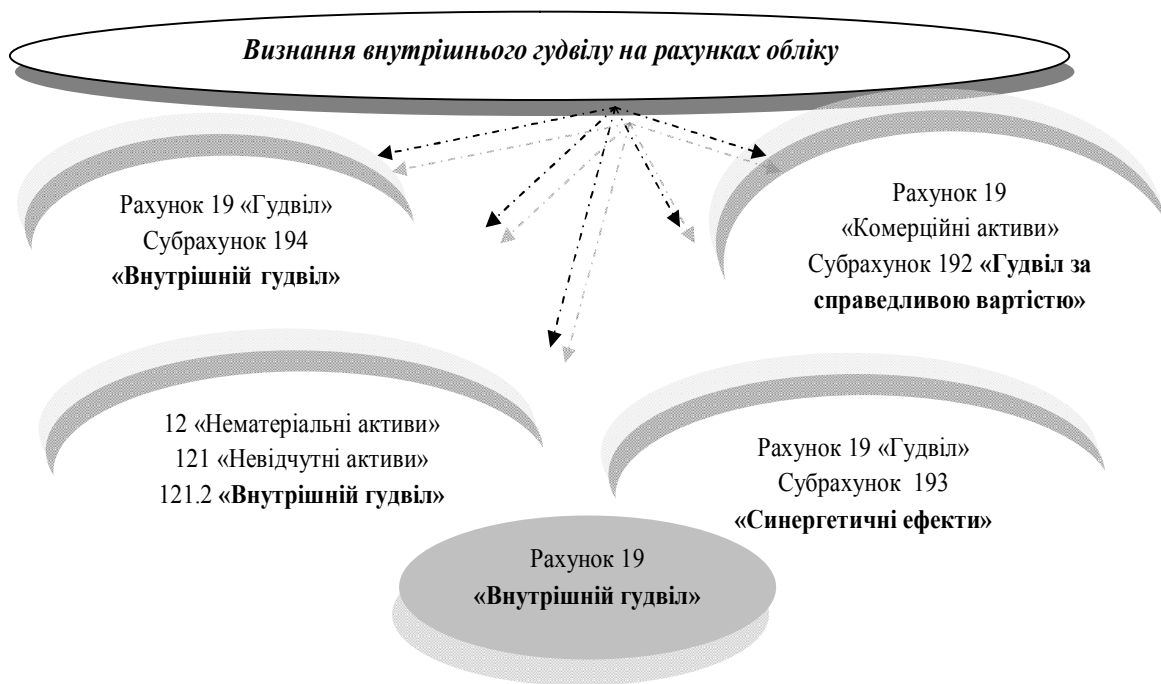


Рис. 2. Підходи до відображення внутрішнього гудвілу на рахунках обліку

Узагальнивши пропозиції авторів щодо обліку внутрішнього гудвілу, дотримуємося думки про доцільність відображення його на рахунку 19 «Гудвіл» із наступною розробкою аналітичного забезпечення (рис. 2). Така позиція обґрунтовується тим, що саме визначення внутрішнього гудвілу відповідає економічній сутності переваг, які отримує підприємство. Придбаний гудвіл, що сьогодні обліковується на зазначеному рахунку, є різницею у вартості підприємства і не завжди справедливо віднесений на рахунок активів. На наш погляд, відображення зовнішнього гудвілу на зазначеному рахунку можливе лише за умови обґрунтування його як переваг, що втілюються у невідчутних активах компанії.

5. Висновки

Внутрішній гудвіл є специфічним невідчутним активом компанії, відображення якого у системі бухгалтерського обліку дасть можливість збільшити інформаційне навантаження фінансової звітності та активізувати інвестиційну привабливість підприємства. Зважаючи на варіативність підходів до

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Голов С. XXVI Конгрес Європейської асоціації бухгалтерів / С. Голов // Вестник бухгалтера и аудитора Украины. – 2003. – № 9-10. – С. 12-15.
2. Грачова Р. Гудвіл: новий актив і нові провідки / Р. Грачова // Практична бухгалтерія. – 2000. – № 30. – С. 35-36.
3. Короп О. Об'єкт обліку – добра воля / О. Короп // Все для бухгалтера в торгівлі. – 2006. – № 13. – С. 14-17.
4. 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.
5. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства, проблеми оцінки та обліку / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 21-23.
6. Просвірина І. І. Інтелектуальний капітал: новий погляд на нематеріальні активи [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <http://uran.donetsk.ua/~masters/2011/fknt/klimko/library/tez1.htm>.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242, зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

8. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С. Ф. Голов. – К. : Центр навч. літ-ри, 2007. – 522 с.

9. Цыганова Т. Б. Развитие методики стоимостной оценки объектов бухгалтерского учета : автореф. дис. канд. экон. наук : спец. 08.00.12 / Т. Б. Цыганова. – Йошкар-Ола, 2011. – 23 с.

10. Романів Р. Гудвіл підприємства: проблемні питання сутності та оцінки / Р. Романів, С. Романів // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 4. – С. 115-119.

11. Диба М. І. Теоретико-методологічні засади дослідження інвестиційного процесу у фінансовій

науці / М. І. Диба, Т. В. Майорова // Фінанси України. – 2013. – Вип. №2. – С. 103-109.

12. Вакун О. В. Гудвіл як об’єкт бухгалтерського обліку: сутність, класифікація, шляхи розвитку [Електронний ресурс] / О. В. Вакун // Інноваційна економіка. – 2011. – № 5. – С. 135-141.

13. Мороз Ю. Об’єкти моніторингу комерційних активів як складової економічного потенціалу підприємства [Текст] / Ю. Мороз // Міжнародний збірник наукових праць / Житомирський державний технологічний університет. – 2010. – Вип. 2(17). – С. 225-231.

14. Кантаєва О. В. Питання розвитку теорії та практики обліку і аналізу інноваційної діяльності підприємств [Текст] / О. В. Кантаєва // Бухгалтерський облік та аудит. – 2009. – № 4. – С. 25-31.

15. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис... канд. экон. наук: 08.00.09 / С. Ф. Легенчук; Нац. аграр. ун-т. – К., 2006. – 21 с.