

17. Уиллер А. Индивидуальность бренда. Руководство по созданию, продвижению поддержке сильных брендов. – М.: Альпина Бизнес Бук.- 2004.- 235 с.

18. Україна і світ. Історія господарства від первісної доби і перших цивілізацій до становлення індустріального суспільства: Навчальний посібник для вузів/ Б.Д.Лановик, З.М.Матисякевич, Р.М.Матейко, О.Д.Зубалій, В.І.Гринчуцький, Я.С.Глогусь, В.Л.Андрущенко, Л.А.Родіонова, О.В.Богоніс. За загальною редакцією заслуженого працівника народної освіти України професора Б.Д.Лановика. – К.: Генеза, 1994. – 368 с.

19. Элвуд Ян. 100 приемов эффективного брендинга. Спб.: П.- 2002.-367 с.

20. <http://translate.academic.ru/%D0%A2%D0%90%D0%92%D0%A0%D0%9E/r>

**УДК 657.421.32**

**Судин Ю. А**, аспірант

Тернопільський національний економічний університет

### ОБЛІК ГУДВІЛУ ЯК ЧИННИК ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РЕЛЕВАНТНОСТІ ІНФОРМАЦІЇ

*У статті досліджено сутність концепції гудвілу. Проаналізовано механізм його обліку в Україні та за кордоном. Спеціальна увага приділена визнанню внутрішньо генерованого гудвілу як окремого активу.*

**Ключові слова:** гудвіл, бедвіл, нематеріальні активи, внутрішній гудвіл, МСФЗ.

*In the article the determination of goodwill concept is researched. The regulation mechanism of its accounting in Ukraine and abroad is analyzed. Special attention is paid to recognition of internally generated goodwill as a single asset.*

**Keywords:** goodwill, badwill, intangible assets, internal goodwill, IFRS

*В статье исследована сущность концепции гудвилла. Проанализирован механизм его учета в Украине и за рубежом. Специальное внимание уделено признанию внутренне созданного гудвила как отдельного актива.*

**Ключевые слова:** гудвил, бедвил, нематериальные активы, внутренний гудвилл, МСФО

**Вступ.** Адаптація вітчизняних підприємств до сучасних умов ведення бізнесу вимагає якісно нового підходу до відображення релевантної інформації у бухгалтерському обліку. Зростання тенденції підвищення ролі нематеріальних активів компанії на рівень рентабельності, конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості активізує дослідження у даному напрямку. Серед категорій найбільш дискусійних у науковому просторі можна виділити гудвіл,

який є об'єктом досліджень у різних галузях економіки. Підвищений інтерес до даної категорії зумовлений дискусійним характером та неоднозначним тлумаченням у різних сферах господарської діяльності.

**Аналіз останніх досліджень.** З'ясуванню економічної природи гудвілу, його обліку та ролі у формуванні якісної управлінської інформації присвячені праці наступних вчених: Бондар М. І., Бомжо В.П. Сінько Г.С., Уманців Г.В., Касич А.О., Р.Ф. Рейлі, Р.П. Швайс, Мард М. Дж., Хитчнер Д. Р., Хайден С. Р. Проте проблеми пов'язані з даною категорією обліку залишають нерозв'язаними, тому існує необхідність у подальших дослідженнях.

**Методика досліджень.** В процесі дослідження використовувались такі загальнонаукові і спеціальні методи пізнання: узагальнення – для визначення та розкриття сутності поняття «гудвіл»; порівняння, групування – для аналізу та співставлення вітчизняних та міжнародних стандартів обліку гудвілу; конкретизації – для визначення перспективних шляхів вирішення проблемних питань відображення гудвілу в обліку.

**Постановка завдання.** Ціллю статті є дослідження сутності гудвілу як бухгалтерської категорії в контексті порівняння вітчизняної та міжнародної облікової практики та дослідження перспектив відображення внутрішньогенерованого гудвілу. Такий підхід дасть можливість сформувати інформаційну базу про невідчутні активи компанії, що стане фундаментальною основою створення релевантної управлінської інформації.

**Результати досліджень.** Тракткування поняття «гудвіл» є варіативним, проте відповідно до визначень поданих у науковій літературі та нормативних актах виділяють два підходи: загальноекономічний та бухгалтерський. Відповідно до першого під гудвілом розуміють певні активи, які різняться від звичайних тим, що не існує способів відокремити їх та достовірно оцінити. Тобто, з цієї точки зору під гудвілом розуміються переваги, які отримує покупець при купівлі існуючого суб'єкта господарювання порівняно зі створенням нового підприємства [1, с. 528]. З позицій бухгалтерського обліку під гудвілом варто розуміти різницю між ціною придбання і вартістю матеріальних активів придбаного підприємства, за вирахуванням його зобов'язань при об'єднанні балансів цих підприємств.

До економічного підходу належить позиція В.П. Бомжо, Г.С. Сінько [2, с. 15] та Г. Уманців [3, с. 20] стосовно того, що основою гудвілу, що проявиться в майбутніх вигодах, є інтелектуальний капітал, який включає: людський капітал (досвід та знання, здібності до нововведень, внутрішні цінності, культура управління); технологічний (структурний) капітал (технічне і програмне забезпечення, патенти, торговельні марки, зв'язки); клієнтський (ринковий) капітал (ділова репутація, зв'язки з контрагентами, бренди).

Іноземні вчені також дотримуються економічного підходу трактування гудвілу. Роберт Ф. Рейлі і Роберт П. Швайс виділяють три компоненти гудвілу, які можуть розглядатися в якості причин його утворення [4]:

- перший компонент - існування наявних на місці і готових для використання операційних активів бізнесу (капітал, робоча сила і координація).
- другий компонент гудвілу - існування надлишкового економічного прибутку, який можна визначити як надприбуток в галузі (не може бути конкретно віднесений на будь-які активи підприємства);
- третій компонент гудвілу - це очікування майбутніх подій, які не мають прямого зв'язку з поточними операціями бізнесу (майбутні капіталовкладення, майбутні злиття і поглинання та майбутні товари або послуги).

На нашу думку, бухгалтерський підхід є дещо звужений, оскільки як економічна категорія гудвіл, генерує в собі безліч нематеріальних компонентів, достовірна оцінка яких хоча і складає певні труднощі для обліковців, необхідна для прийняття управлінських рішень. Згідно з міжнародними та національними стандартами прийнято відображати лише гудвіл, який виник у момент придбання або приватизації. Внутрішньо створений гудвіл, який фактично існує на підприємстві, так як були здійснені витрати на його формування, в звітності підприємств не зазначається, оскільки вважається, що його важко достовірно визначити. Питання обліку такого виду гудвілу залишається відкритим.

Розглянемо визначення гудвілу, які подані у вітчизняних та міжнародних законодавчо-нормативних документах. Згідно з Міжнародним стандартом фінансової звітності (МСФЗ) 3 «Об'єднання бізнесу»:

- гудвіл – це перевищення вартості придбання над придбаною часткою в справедливій вартості ідентифікованих придбаних активів, що є нероздільним від придбаного підприємства;
- гудвіл – це сплачена покупцем сума, що перевищує ринкову вартість придбання в очікуванні майбутньої економічної вигоди;
- фактична вартість гудвілу – це вартість придбання за мінусом різниці справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і умовних зобов'язань [5].

Відповідно до US GAAP, SFAS 142 «Гудвіл та інші нематеріальні активи» гудвіл – це перевищення вартості придбаного підприємства над вартістю його ідентифікованих активів за вирахуванням зобов'язань [6, с. 55].

У стандартах BVS-I, прийнятими в 1988 р. і доповненими в 1991 р. Американським товариством оцінювачів (American Society of Appraisers, ASA) [7], гудвіл визначається як «добре ім'я» і включає нематеріальні активи компанії, які складаються із престижу підприємств, його ділової репутації, взаємовідносин з клієнтами, місцезнаходження, номенклатури продукції, що випускається тощо.

У вітчизняному П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» гудвіл визначають як перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання [8].

У Податковому кодексі України гудвіл (вартість ділової репутації) характеризують нематеріальним активом, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає в результаті використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій тощо [9].

Вище наведені трактування мають схожу суть (за винятком останнього) та визначають у гудвілі головну особливість – перевищення ринкової вартості компанії над фактичною. Варто підкреслити, що саме термін «перевищення», а не «різниця», на наш погляд, відображає квінтесенцію гудвілу. Дослівно з англійської «гудвіл» перекладається як «добра воля», а відтак означає наявність саме переваг, а не просто відмінностей. Тому вважаємо за недоцільне ідентифікувати придбаний гудвіл як позитивний чи негативний.

В даному контексті 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. Розглянутий термін 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.

Облік гудвілу у вітчизняній практиці регулює П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», Податковий кодекс України, Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності від 19.12.2006 р. №1213 (далі Положення №1213) та ряд інших нормативних документів. Нормативну базу застосування гудвілу у світі складають Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та американські Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО США). Доцільно провести порівняння міжнародних та українських стандартів використання гудвілу.

Щодо вітчизняної практики обліку, то у минулому позитивний гудвіл відображали на відповідному субрахунку до рахунку 12 «Нематеріальні активи». Негативний гудвіл у свою чергу обліковувався на окремому рахунку. Сьогодні облік такого неоднозначного активу дещо реформувався, про це свідчать останні зміни в законодавстві, які регламентують бухгалтерський облік в цілому, в тому числі і гудвілу. Зокрема, затвердження Положення №1213 спричинило зміни в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», у Плані рахунків бухгалтерського

обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування. Щодо Плану рахунків, то назву рахунку 19 викладено у новій редакції «Гудвіл». До нього передбачено вже лише два субрахунки: 191 «Гудвіл при придбанні» та 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)». Субрахунок 192 «Негативний гудвіл» виключено. Згідно з Інструкцією №291 за дебетом субрахунку 191 «Гудвіл при придбанні» відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом – втрати від зменшення корисності гудвілу і сума списаного гудвілу (Рис. 1).

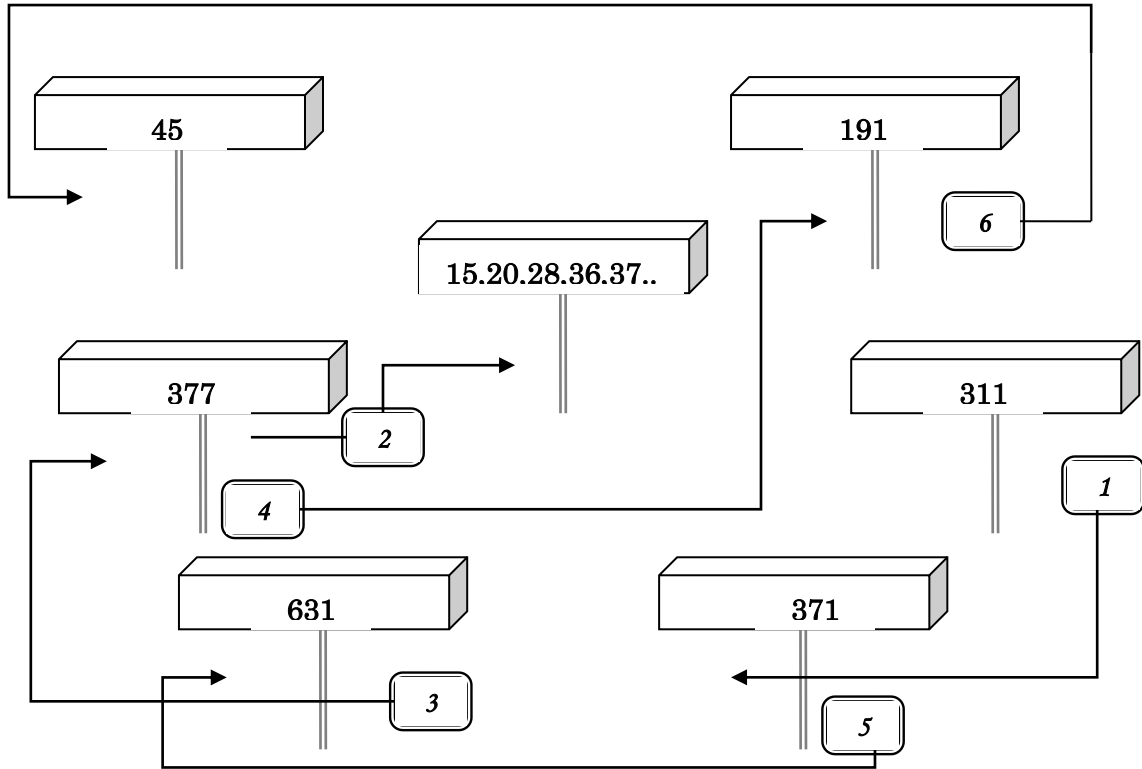


Рис. 1. Алгоритм обліку гудвілу

Умовні позначення:

1. Видано аванс за придбане підприємство
2. Віднесено на баланс активи підприємства (основні засоби, виробничі запаси, товари, дебіторську заборгованість)
3. Зараховано на баланс пасиви підприємства (кредиторську заборгованість).
4. Ідентифіковано позитивний гудвіл, що виник у результаті придбання підприємства.
5. Здійснено взаємозалік заборгованостей.
6. Відображено списання гудвілу (за рішенням уповноваженого органу).

Згідно з Положенням № 1213 гудвіл, який виник у процесі приватизації (корпоратизації), не амортизується. Він повністю або частково може бути списаний за рішенням уповноваженого органу з відображенням за дебетом рахунку 45 «Вилучений капітал» та кредитом рахунку 19 «Гудвіл»

На схемі наведено ситуацію придбання майнового комплексу за ціну вищу справедливої вартості його активів. Це типовий випадок виникнення гудвілу, де він визнається активом та відображається на рахунку 19, з подальшою переоцінкою або списанням. Проте, в окремих випадках такий гудвіл можна віднести на витрати. Зокрема, якщо очевидним є відсутність будь-яких переваг та економічних вигід від такого придбання, суму коштів, що була переплачена ідентифікують як витрати та відображають у звітному періоді. У законодавстві не регламентовано проведення таких операцій, тому чіткі норми відсутні [10].

Здійснимо порівняльний аналіз вітчизняних та міжнародних норм бухгалтерського обліку у питанні обліку гудвілу (Табл.1). МСФЗ та ПСБО стосовно розподілу гудвілу містять схожі рекомендації, однак в українському законодавстві не зазначено чітких вказівок щодо умов та етапів проведення перевірки на зменшення корисності гудвілу. Варто зауважити, що для України характерною на сьогодні є практика перевірки зменшення корисності повного комплексу активів. Іншими словами вітчизняне законодавство дозволяє відновлення корисності гудвілу, що є забороненим в МСФЗ та ЗПБО США.

Щодо складності та довготривалості перевірки, то американські стандарти приділяють більшу увагу визначенню справедливих вартостей гудвілу й звітної одиниці, ніж міжнародні та вітчизняні правила ведення обліку. Таким чином було б доцільно на українських підприємствах належним чином проводити таку перевірку, акцентувавши увагу на достовірній оцінці гудвілу та розробці відповідних рекомендацій, щодо її проведення, закріплених на законодавчому рівні.

Таблиця 1

**Порівняння норм використання гудвілу відповідно до МСФО, ЗПБО США, ПСБО [11, с. 241]**

Характеристики	МСФЗ	ЗПБО США	ПСБО
1	2	3	4
Розподіл гудвілу	Гудвіл розподіляється на кожну одиницю, що генерує грошові кошти	Гудвіл розподіляється на кожну звітну одиницю	Гудвіл розподіляється на кожну групу активів, яка генерує грошові потоки
Умови проведення перевірки зменшення корисності гудвілу	1. Балансова вартість одиниці, що генерує грошові кошти, до якої включається гудвіл, > сума її очікуваного відшкодування.	1. Балансова вартість звітної одиниці > справедлива вартість звітної одиниці. 2. Балансова вартість гудвілу > очікувана справедлива вартість гудвілу	1.Зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось. 2. Перевищення балансової вартості чистих активів підприємства над їх ринковою вартістю.

1	2	3	4
Кількість етапів перевірки	1	2	Законодавчо не регламентовано
Відновлення корисності	Заборонене	Заборонене	Існує

Необхідність обліку внутрішньогенерованого гудвілу є предметом численних дискусій у багатьох країнах світу. Це зумовлено тим, що у найприбутковіших компаніях вартість нематеріальних активів (компонентів гудвілу) становить лівову частку від загальної вартості активів підприємства. Зокрема, близько 75 % ринкової вартості компанії «Coca-Cola» визначається сукупною вартістю торговельних марок, які їй належать. Важливість обліку гудвілу та окремих його компонентів у такому разі є пріоритетним завданням обліковців на підприємстві.

Облік такого виду гудвілу актуальний, до прикладу, для компанії «Ай-Бі-Ем», яка поглинула компанію «Лотус» - постачальника комп'ютерних програм, де ринкова ціна останньої перевищила у 15 разів її опубліковану балансову вартість. «Ай-Бі-Ем» заплатила 3,5 млрд. дол. за компанію, яка коштувала 230 млн дол. [12], оскільки вона мала великі невідчутні активи - ринок постійних покупців, високий професіоналізм персоналу, новостворені програмні розробки та ін. Вартість гудвілу у описаній ситуації є достатньо великою. Виникає пропозиція здійснювати оцінку та обліковувати внутрішньогенерований гудвіл. Такий вид інформації дозволить відобразити достовірні дані щодо вартості компанії у фінансовій звітності підприємства ще до здійснення угоди купівлі-продажу.

Термін «внутрішній гудвіл» не часто вживається у національних стандартах бухгалтерського обліку і не вживається зовсім у Податковому кодексі України. Проте, деякі складові внутрішнього гудвілу (база клієнтів, власні торгові марки) описуються під час складання порядку ведення бухгалтерського обліку внутрішньостворених нематеріальних активів. Тому перед тим, як визначити порядок обліку внутрішнього гудвілу, необхідно проаналізувати існуючу нормативну базу бухгалтерського обліку.

Згідно з Положенням про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності від 19.12.06 № 1213 та П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» здійснюється облік лише придбаного гудвілу, який набуває ознак активу з можливістю його достовірної оцінки лише в разі придбання підприємства як цілісного майнового комплексу. Можливе також відображення гудвілу при консолідації звітності та приватизації підприємств державної та комунальної форм власності.

Що стосується міжнародних стандартів обліку, то відповідно до МСБО 38 «Нематеріальні активи» внутрішньостворений гудвіл не слід визнавати як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом, який контролюється підприємством і може бути достовірно оцінений за собівартістю. Відповідно до стандарту визнанню внутрішньоствореного активу перешкоджає ряд проблем:

- визначення наявності і моменту виникнення ідентифікованого активу, який буде створювати очікувані майбутні економічні вигоди;
- надійність визначення собівартості активу. У деяких випадках витрати на створення нематеріального активу самим підприємством неможливо відрізнити від витрат на підтримання або посилення внутрішньо створеного гудвілу підприємства або на здійснення повсякденної діяльності.

Відповідно до МСФЗ 38 основні компоненти гудвілу (торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів), які безперечно є продуктом діяльності самого підприємства, не підлягають визнанню в якості нематеріальних активів, оскільки їх ідентифікують з витратами періоду. Варто зазначити, що такий підхід, на наш погляд, є поверхневим, оскільки нівелює наступні факти:

- величину витрат на створення налагодженої бази клієнтів, відомої торгової марки, створення новітньої технології, підвищення кваліфікації кадрів можливо підрахувати, оскільки вона матеріалізується у вартості придбаної бази даних, заробітній платі працівників із залучення клієнтів, вартості послуг зі створення торгового позначення, перекваліфікації кадрів та ін., що підтверджено первинними документами.

- майбутні економічні вигоди втілюються у зацікавленні існуючих та залучення потенційних покупців, можливістю випуску продукту з новими якісними характеристиками, стимулювання клієнтів до більших закупівель, шляхом зацікавлення ціновими перевагами.

### **Висновки.**

1. Гудвіл є економічним відображенням ділової репутації підприємства, що втілює в собі переваги, які одержує покупець при придбанні підприємства, коли його ціна є вищою від вартості чистих активів за справедливою (ринковою) оцінкою. Ідентифікація гудвілу як позитивного чи негативного є недоцільною, оскільки визначення даного терміну свідчить про наявність переваг («доброї волі»), тому для позначення негативної різниці пропонується використовувати термін «бедвіл».

2. З огляду на впровадження у вітчизняну практику обліку міжнародних стандартів фінансової звітності відображення гудвілу потребує деякого корегування. Зокрема, в частині перевірки на зменшення корисності доцільно виділити кількість етапів перевірки та виключити можливість відновлення корисності гудвілу, що заборонено міжнародними правилами.



3. Внутрішньогенерований гудвіл ідентифікувати досить складно, тому його, не відображають в обліку та фінансовій звітності підприємства. Проте з підвищенням ролі нематеріальних активів у формуванні прибутку підприємства правильна оцінка та облік гудвілу дозволить менеджерам ефективно управляти даним видом активу.

### Список використаних джерел

1. Бондар М. І. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку / М. І. Бондар // Формування ринкової економіки. – 2010. – № 21. – С. 528 – 536.
2. Бомжо В.П. Кількісна оцінка ділової репутації підприємства/ В.П. Бомжо, Г.С. Сінько // Економіка, фінанси, право. – 2009. – № 5. – с. 15-17.
3. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 20-23.
4. . Рейли Р.Ф. Оценка стоимости и бухгалтерский учет приобретенного гудвилла / Р.Ф. Рейли, Р.П. Швайс. // Корпоративный менеджмент. – 2007. – №1. [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://www.cfin.ru/appraisal/intel/purchased\\_goodwill.shtml](http://www.cfin.ru/appraisal/intel/purchased_goodwill.shtml)
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – на 01.01.2015 рік) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>
6. Мард М. Дж., Хитчнер Д. Р., Хайден С. Р. Справедливая стоимость в финансовой отчетности: Пер. с англ. – М.: Маросейка, 2010. – 248 с.
7. BVS (Business Valuation Standards) – Стандарти з оцінки бізнесу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.business-valuation.biz/sbacoab.asp>
8. 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/>
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI, зі змінами і доповненнями / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>
10. Гнатишин Л. Б. Значення та особливості обліку гудвілу / Л. Б. Гнатишин, О. С. Прокопишин // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) . - 2013. - № 1(3). - С. 82-88.
11. Касич А. О. Необхідність реформування українського законодавства щодо гудвілу відповідно до міжнародних правових норм / А.О. Касич, О.А. Данилейко // Економічний форум. - 2014. - № 1. - С. 240-243. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecfor\\_2014\\_1\\_44.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecfor_2014_1_44.pdf)
12. «Best global brands 2007»: - 2007. - 4 (23). - С. 28-34.