
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 658:174.4:330.112.2

DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2019-6-60>**Верига Ю.А.**

кандидат економічних наук,
професор кафедри фінансів, банківського бізнесу
та оподаткування
Національного університету
«Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»

Коба О.В.

кандидат технічних наук,
доцент кафедри фінансів, банківського бізнесу
та оподаткування
Національного університету
«Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»

Нургалієва Р.Н.

кандидат економічних наук, доцент обліку і аудиту
Карагандинського економічного університету Казспоживспілки

Veriga Yustyna

Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University

Koba Olena

Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University

Nurgalieva Roza

Karaganda Economic University of the Kazakh Consumer Union

ГУДВІЛ ЯК ОБЛІКОВА КАТЕГОРІЯ**DEVELOPMENT OF THE INTERNATIONAL MARKET FOR FINANCIAL**

В умовах сьогодення вирішальним чинником успіху стає володіння інтелектуальними ресурсами та їх ефективне використання в господарській діяльності. Важливим інструментом зміцнення конкурентоспроможності суб'єкта господарювання є гудвіл, оскільки він забезпечує додаткові переваги на ринках збуту, праці, капіталу, ресурсів тощо, впливає на вартість компанії та визначає її можливості щодо залучення коштів, пошуку стратегічних інвесторів та партнерів, побудови відносин із владою та формування попиту й лояльності споживачів. Проте існує ціла низка проблем теоретичного та практичного характеру щодо його відображення в обліку, серед яких слід назвати тлумачення сутності гудвілу. У статті узагальнено підходи до трактування поняття «гудвіл», що подається в нормативно-законодавчих актах та науковій літературі. З'ясовано, що як нормативні, так і наукові джерела не містять єдиного твердження поняття «гудвіл». Визначено ознаки гудвіла задля тлумачення цього поняття.

Ключові слова: гудвіл, визнання, оцінка, класифікація, нематеріальний актив, ділова репутація.

В современных условиях решающим фактором успеха становится владение интеллектуальными ресурсами и их эффективное использование в хозяйственной деятельности. Важным инструментом укрепления конкурентоспособности субъекта хозяйствования является гудвилл, поскольку он обеспечивает дополнительные преимущества на рынках сбыта, труда, капитала, ресурсов и т. д., влияет на стоимость компании и определяет ее возможности в привлечении средств, поиске стратегических инвесторов и партнеров, построении отношений с властью и формировании спроса и лояльности потребителей. Однако существует целый ряд проблем теоретического и практического характера касательно его отражения в учете, среди которых следует назвать толкование сущности гудвилла. В статье обобщены подходы к трактовке понятия «гудвилл», представленной в нормативно-законодательных актах и научной литературе. Установлено, что как нормативные, так и научные источники не содержат единого утверждения понятия «гудвилл». Определены признаки гудвилла с целью толкования этого понятия.

Ключевые слова: гудвилл, признание, оценка, классификация, нематериальный актив, деловая репутация.

In today's environment, an important factor contributing to success is the presence of the intellectual property rights of the entity and their effective use in business activities. Goodwill is one such feature. It increases the value of the company and determines its opportunities in attracting funds, finding strategic investors and partners, building relationships with the authorities and generating consumer demand and loyalty. Goodwill depends on a set of measures aimed at improving the company's profitability, the talent of managers, the qualifications and experience of employees, the state of business relations of the company in the world of business, its reputation in the market, achieved through the quality of products (works, services, goods), as well as the use of the latest technologies. Goodwill is an accomplishment of an unspent company. Good business reputation of the company is characterized by a strong management team and marketing strategy; high quality of products (services or works); positive financial performance, corporate culture, favorable location, established relationships with suppliers, etc. In this regard, the value of an entity represented by a single property complex differs significantly from the value of its assets. Summarizing the views of scientists on the interpretation of the concept of "goodwill" indicates that there are three approaches to addressing this issue: goodwill is a set of benefits for an enterprise that can generate extraordinary profits and act as resources; goodwill is an intangible asset that represents the value of goodwill; goodwill – assets not reflected in the balance sheet. An analysis of Goodwill's interpretation of various aspects indicates that it is an asset capable of delivering economic benefits to the enterprise. The treatment of this type of asset as an asset throughout the enterprise requires that it be reflected not only during the acquisition or amalgamation, but also during the continuous operation of the enterprise. The conducted researches have allowed to define the basic approaches to definition of the concept of "goodwill" and to offer a generalized interpretation of it as an intangible asset, formed in the course of activity of an entity and capable of bringing economic benefits to the enterprise.

Key words: goodwill, recognition, valuation, classification, intangible asset.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення дедалі більшого використання у господарській діяльності підприємства набувають різноманітні нематеріальні активи. Це своєрідні об'єкти обліку, унікальні за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності.

Відома торгова марка, постійна база клієнтів, креативний підхід до управління бізнесом, довіра клієнтів, патенти, інтелектуальний капітал формують позитивну репутацію, яка здійснює суттєвий вплив на результати діяльності господарюючого суб'єкта. Наявність їх у складі господарських засобів збільшує ринкову вартість активів, підвищує його інвестиційну привабливість.

Особливим видом нематеріальних активів, який виникає під час продажу суб'єкта господарювання за ринковою ціною, є гудвіл. Гудвіл – це перевищення купівельної вартості суб'єкта господарювання над поточною вартістю всіх його активів. Він обумовлений дією низки важливих, але не відображених у кількісному вираженні факторів. Незважаючи на перспективність використання гудвілу як облікової складової, сьогодні існує низка проблем теоретичного та практичного характеру, що стосуються його відображення в обліку, серед яких слід назвати тлумачення сутності гудвілу, методу визначення його величини, класифікацію. З'ясування цих проблемних аспектів є актуальним завданням розвитку облікової системи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вирішення проблем обліку

гудвілу зробили такі науковці, як М. Бондар, С. Голов, Н. Грабова, Л. Городянська, Л. Діксі, В. Диба, В. Єфіменко, Г. Кане, А. Касич, П. Лік, А. Літлтон, Ф. Мор, В. Петон, В. Подольна, В. Травін, Г. Уманців, Г. Хетфілд, Л. Швець, О. Щербакова.

А. Касич [1] систематизує складові гудвілу для більш глибокого розуміння його сутності та визначення умов оцінювання, узагальнює методи оцінювання гудвілу та особливості його відображення в обліку. Автором запропоновано розділити поняття ділової репутації як набутих переваг та гудвілу як придбаних переваг, що дасть змогу чітко представити поняття гудвілу як об'єкта бухгалтерського обліку.

С. Кучер, Д. Захарова [2] вважають, що на розуміння гудвілу впливають такі фактори, як розвиток процесу індустріалізації, зародження ринку інтелектуального капіталу, розвиток корпоративної форми власності. Проведені ними дослідження дали змогу встановити основні підходи до визначення поняття «гудвіл». Отже, ними є репутація підприємства, позитивна різниця між доходами об'єкта інвестування та інвестованим капіталом, перевага бізнесу, яка полягає в наявності ділових зв'язків, розмір надприбутків, сукупність вартостей патентного права, авторського права та права на ведення діяльності з урахуванням використання фірмових назв та товарних знаків, вартість ділових зв'язків, вартість компанії, передплата за дохід, який інвестор хоче отримати в майбутньому.

Визначенню економічної сутності гудвілу як нематеріального активу присвячено роботу

таких учених, як Л. Гнатишин, О. Прокопишин [3]. Вони відзначають, що гудвіл є однією з найскладніших бухгалтерських категорій. На думку авторів, гудвіл є різницею між вартістю придбання та відповідною часткою покупця, що приводить до одного з двох варіантів, а саме позитивного або негативного. Як наслідок, у бухгалтерії повинні відображатись два види гудвілу, а саме позитивний та негативний.

Ю. Судин [4] вважає, що гудвіл є специфічним нематеріальним активом підприємства. Узагальнюючи думки науковців щодо структурних компонентів гудвілу та їхньої ролі в бухгалтерському обліку, авторка дійшла висновку, що основними елементами гудвілу є інтелектуальний капітал, ділові зв'язки та торгова марка. Практична значимість виявлення структурних елементів гудвілу, на думку авторки, з одного боку, дає змогу розкрити методичні аспекти відображення його в системі бухгалтерського обліку, а з іншого боку, розробити механізми управління стратегічним видом нематеріального активу.

Як засвідчує аналіз публікацій, сьогодні проблеми трактування гудвілу, його оцінки, класифікації та відображення в обліку продовжують бути предметом наукових дискусій.

Незважаючи на численність наукових праць та значні наукові здобутки у цій сфері, низка методичних та практичних питань, пов'язаних із трактуванням поняття «гудвіл» та його відображенням в обліку, залишаються невирішеними.

Метою статті є визначення гудвілу та його основних компонентів.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Гудвіл залежить від комплексу заходів, спрямованих на підвищення прибутковості компанії, таланту управлінців, кваліфікації та досвіду співробітників, стану ділових відносин компанії у світі бізнесу, її репутації на ринку, досягнутої завдяки якості продукції (робіт, послуг, товарів), а також застосуванню новітніх технологій.

Виникненню гудвілу сприяє створення позитивних взаємовідносин між підприємством і його клієнтами, досягнення гарної репутації (як наслідок, високої якості продукції та рівня обслуговування), підвищення рівня ділової кваліфікації службовців та їх відношення до клієнтів. Гудвіл є надзвичайно важливим активом компанії. Успіх підприємства у сфері обслуговування більшою мірою визначається його гудвілом, оскільки таке підприємство, як правило, не має великих фінансових активів.

Гудвіл не включається до бухгалтерських звітів. Проте, наприклад, ввічливе спілкування з клієнтами персоналу установи може сильніше впливати на збільшення прибутку установи, ніж придбання нового обладнання, яке

буде включено до балансу. Гудвіл є досягненням компанії, на яке не витрачаються кошти. Він постійно змінюється. Одного випадку поганого ставлення до клієнта достатньо для того, щоби завдати великої шкоди гудвілу.

Щодо бухгалтерського обліку гудвіл – це різниця між ринковою вартістю підприємства як цілісного майнового комплексу та його балансовою вартістю, що утворилась у зв'язку з отриманням вищого прибутку за рахунок використання ефективнішої системи управління, застосування нових технологій тощо.

У міжнародній практиці бухгалтерського обліку питання відображення гудвілу є досить важливим. Методологію оцінювання та організації обліку цього специфічного виду нематеріальних активів відображено в МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5], МСФЗ 22 «Об'єднання компаній» [6], П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [7]. Проте в нормативних джерелах не існує єдиного трактування поняття «гудвіл» (табл. 1).

Аналізуючи дані табл. 1, виокремлюючи спільні ознаки в наведених трактуваннях, можемо сформулювати таке визначення гудвілу. Гудвіл – це перевищення ринкової вартості компанії над фактичною, що виникає внаслідок сформованої її інтелектуальним капіталом ділової репутації.

Гарна ділова репутація компанії характеризується сильною командою менеджерів і маркетинговою стратегією, високою якістю продукції (послуг або робіт), позитивними фінансовими показниками, корпоративною культурою, вигідним місцем розташуванням, налагодженими відносинами з постачальниками тощо. У зв'язку з цим вартість підприємства, представленого єдиним майновим комплексом, істотно відрізняється від вартості його активів і пасивів, тому готовність покупця заплатити суму, що перевищує вартість реальних активів об'єкта, який купують, означає, що він розраховує отримувати цей надприбуток у майбутньому.

Можна виокремити такі основні ознаки гудвілу:

- невіддільний від підприємства і не може бути проданий окремо;
- виникає тільки за наявності надлишкових доходів;
- виступає у вигляді активу, що не амортизується.

Зазначені характеристики є загально визначеними й дають змогу визначити сутність гудвілу. Проте погляди науковців на визначення гудвілу різняться. Аналіз тлумачень категорії «гудвіл» у науковій літературі (табл. 2) дає змогу зробити висновок, що вона має складний і багатогранний характер.

Таблиця 1

Трактування поняття «гудвіл» за нормативними джерелами

Джерело	Визначення гудвілу
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» [5]	Актив, який втілює в собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних під час об'єднання бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» [6]	Перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.
МСФЗ 22 «Об'єднання компаній» [7]	Перевищення вартості покупки над придбаним інтересом у справедливій вартості ідентифікованих придбаних активів і зобов'язань.
Податковий кодекс України [8]	Нематеріальний актив, 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.

Таблиця 2

Трактування поняття «гудвіл» у науковій літературі

Джерело	Визначення гудвілу
С. Легенчук [10]	Інтелектуальні активи підприємства, які не знайшли свого бухгалтерського відображення, а також вартість синергетичних ефектів, що виникли в результаті взаємодії складових інтелектуального капіталу.
А. Ридзевська, О. Сало [14]	Елемент, що втілює в собі нематеріальні складові, цінність яких для підприємства дуже велика, незважаючи на те, що вони не визнаються активами в бухгалтерському обліку.
С. Сагова [11]	Позитивна чи негативна різниця між вартістю придбання підприємства загалом і сукупною вартістю його чистих активів, кожен з яких на дату придбання оцінено за справедливою вартістю.
М. Бондар [9]	Переваги, які отримує покупець, купуючи вже наявне й діюче підприємство.
Я. Соколов, М. Пятов [12]	Сукупність нематеріальних чинників (активів), наявність яких забезпечує конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримувати додатковий дохід.
Г. Сінько, В. Божко [13]	Сукупність невіддільних нематеріальних переваг підприємства, здатних приносити екстраординарний прибуток і виступати як ресурси, що використовуються у фінансово-господарській діяльності.

Узагальнюючи погляди науковців на трактування поняття «гудвіл», можемо виділити такі підходи:

1) гудвіл – це сукупність переваг підприємства, здатних приносити екстраординарний прибуток і виступати як ресурси [9; 12; 13];

2) гудвіл – це нематеріальний актив, який є вартісним відображенням ділової репутації [11];

3) гудвіл – це активи, не відображені в балансі [10; 14].

Перший підхід дає змогу визначити гудвіл як сукупність тих елементів бізнесу, що стимулюють клієнтів продовжувати користуватися послугами цього підприємства й приносять йому надприбуток.

За другого підходу гудвіл – це нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства та його звичайною вартістю як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок

використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо.

Згідно з третім підходом під гудвілом розуміється ділова репутація, тобто комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємства без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології тощо.

Аналіз трактування гудвілу в різних аспектах свідчить про те, що він є активом, здатним приносити економічні вигоди підприємству. Трактування цього виду активів як переваг, наявних упродовж усієї діяльності підприємства, обумовлює необхідність його відображення не лише під час придбання чи об'єднання, але й під час безперервної діяльності підприємства.

Висновки з проведеного дослідження. Проведені дослідження дали змогу визначити основні підходи до визначення поняття «гудвіл» і запропонувати його узагальнене трактування як нематеріального активу, сформованого в ході діяльності суб'єкта господарювання, здатного приносити економічні вигоди підприємству. Підсумовуючи вищевикладене, визнаємо,

що гудвіл є недостатньо дослідженим поняттям, оскільки в структурі балансу підприємства частка нематеріальних активів упродовж довгого часу була малою порівняно з часткою основних засобів та інвестицій. В Україні цьому виду активів не приділяють належної уваги. Сьогодні проблеми трактування гудвілу та відображення його в обліку залишаються актуальними.

Список використаних джерел:

1. Касич А. Теоретичні та методичні основи оцінки та обліку гудвілу підприємства. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2015. Вип. 1 (2). С. 28–32. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2015_1%282%29_8 (дата звернення: 15.11.2019).
2. Кучер С., Захаров Д. Історія розвитку гудвілу як облікової категорії та основні підходи до його визначення. *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 1162–1166. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/9_ukr/199.pdf (дата звернення: 15.11.2019).
3. Гнатишин Л., Прокопишин О. Значення та особливості обліку гудвілу. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 1 (3). С. 82–88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_1_3_13 (дата звернення: 15.11.2019).
4. Судин Ю. Гудвіл у системі бухгалтерського обліку: компоненти і класифікація. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2016. Вип. 2. С. 168–177. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2016_2_18 (дата звернення: 15.11.2019).
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу». URL: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-3> (дата звернення: 15.11.2019).
6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 22 «Об'єднання компаній». URL: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-3> (дата звернення: 15.11.2019).
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств»: Наказ Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення: 15.11.2019).
8. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://www.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (дата звернення: 15.11.2019).
9. Бондар М. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку. *Формування ринкової економіки*. 2010. Вип. 24. С. 528–536.
10. Легенчук С. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: автореф. дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.09; Національний аграрний університет. Київ, 2006. 21 с.
11. Сагова С. Особливості обліку гудвілу. *Фінанси, облік і аудит*. 2009. № 14. С. 291–298.
12. Соколов Я., Пятов М. Гудвил: «новая» категория бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет*. 1997. № 2. С. 46–50.
13. Сінько Г., Божко В. Аналіз та оцінка ділової репутації підприємств машинобудівної галузі. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі*. 2009. № 4. С. 5–14.
14. Ридзевська А., Сало О. Поняття гудвілу та характеристика його складових. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22 (2). С. 349–352.

References:

1. Kasych A. Teoretychni ta metodychni osnovy otsinky ta obliku hudvilu pidpryyemstva. *Uzhgorod University Scientific Bulletin. Series: Economics*. 2015. Vol. 1 (2). P. 28–32. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2015_1%282%29_8 (accessed: 15.11.2019).
2. Kucher S., Zakharov D. Istoriya rozvytku hudvilu yak oblikovoyi katehoriyi ta osnovni pidkhody do yoho vyznachennya. *Economy and society*. 2017. Vol. 9. P. 1162–1166. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/9_eng/199.pdf (accessed: 10.11.2019).
3. Hnatyshyn L., Prokopyshyn O. Znachennya ta osoblyvosti obliku hudvilu. *Collection of scientific works of Taurida State Agrotechnological University (Economic Sciences)*. 2013. № 1 (3). P. 82–88. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2013_1_3_13 (accessed: 15.11.2019).
4. Sudyn Yu. Hudvil u systemi bukhgalterskoho obliku: komponenty i klasyfikatsiya. *Bulletin of Ternopil National Economic University*. 2016. Ed. 2. P. 168–177. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vtneu_2016_2_18 (accessed: 15.11.2019).
5. International Business Reporting Standard 3. URL: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-3> (accessed: 15.11.2019).
6. International Financial Reporting Standard 22 “Business Integrations”. URL: <https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-3> (accessed: 15.11.2019).

7. Accounting Regulations (Standard) 19 "Business Integrations" : Order of the Ministry of Finance of Ukraine on July 7, 1999 No. 163 / Ministry of Finance of Ukraine. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (accessed: 15.11.2019).
8. Tax code of Ukraine dated 27.12.2010 № 2755-VI / The Verkhovna Rada of Ukraine. URL: <http://www.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99> (accessed: 15.11.2019).
9. Bondar M. Vyznannya hudvilu pry prydbanni pidpryyemstva z metoyu yoho vidobrazhennya v obliku. *Formuvannya rynkovoyi ekonomiky*. 2010. Ed. 24. P. 528–536.
10. Lehenchuk S. Bukhhalterske vidobrazhennya intelektual'noho kapitalu : abstract. diss. for Phd. degree in Economics: Special. 08.00.09; Nat. agrarian. Univ. K., 2006. 21 p.
11. Sahova S. Osoblyvosti obliku hudvilu. *Finansy, oblik i audyt*. 2009. № 14. P. 291–298.
12. Sokolov Ya., Pyatov M. Hudvyl: "novaya" katehoryya bukhhalterskoho ucheta. *Accounting*. 1997. № 2. P. 46–50.
13. Sinko H., Bozhko V. Analiz ta otsinka dilovoyi reputatsiyi pidpryyemstv mashynobudivnoyi haluzi. *Economics and management of enterprises of machine-building industry*. 2009. № 4. P. 5–14.
14. Rydzevska A., Salo O. Ponyattya hudvilu ta kharakterystyka yoho skladovykh. *Scientific papers of Kirovograd National Technical University. Economic sciences*. 2012. Ed. 22 (2). P. 349–352.