

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОБЛІКУ ГУДВІЛУ ПІД ЧАС ПРИДБАННЯ (КОРПОРАТИЗАЦІЇ) ПІДПРИЄМСТВА**

**Л.О. Кирильєва, Д.Д. Шеховцова**

*Досліджено питання актуалізації обліку операцій із гудвілу під час придбання (корпоратизації) на сучасному етапі. Охарактеризовано суть поняття «гудвіл» з економічної та бухгалтерської точок зору, визначено характерні ознаки та складові гудвілу з метою прийняття рішення щодо доцільності придбання (корпоратизації) підприємства. Рекомендовано елементи організаційно-технічного та методичного забезпечення облікової політики в частині операцій, що приводять до виникнення гудвілу.*

**Ключові слова:** гудвіл, облік, активи, зобов'язання, придбання.

## **ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ГУДВИЛЛА ПРИ ПРИОБРЕТЕНИИ (КОРПОРАТИЗАЦИИ) ПРЕДПРИЯТИЯ**

**Л.О. Кирильєва, Д.Д. Шеховцова**

*Исследованы вопросы актуализации учета гудвилла при приобретении предприятия на современном этапе. Охарактеризована суть понятия «гудвилл» с экономической и бухгалтерской точек зрения, определены характерные особенности и составные гудвилла с целью принятия решения о целесообразности приобретения (корпоратизации) предприятия. Рекомендованы элементы организационно-технического и методического обеспечения учетной политики в части операций, которые приводят к возникновению гудвилла.*

**Ключевые слова:** гудвилл, учет, активы, обязательства, приобретение.

## **ORGANIZATIONAL AND METHODOICAL PROVISION OF GOODWILL ACCOUNTING IN A TIME OF THE ACQUISITION (CORPORATISATION) OF ENTERPRISE**

**L. Kirilieva, D. Shekhovtsova**

*The item of the actualization of goodwill transactions accounting during the acquisition (corporatization) at the present stage is studied. An overview of the «goodwill» concept is made from economic and accounting points of view, and*

according to international and national accounting standards. Specific features and components of goodwill have been determined to make a decision whether to purchase (corporatize) an enterprise. The authors suggest to pay attention to the marketing, financial, social and technical components of goodwill during the acquisition (corporatization) of the enterprise, each of them includes a list of elements that will allow to broaden information support for calculating financial and non-financial indicators of the enterprise, considered as an acquisition target.

The expediency of the accounting policy development in the part of operations leading to the goodwill increase is substantiated. In the accounting policy, in term of goodwill it is advisable to prescribe such items as: determination of fair value for the acquired identified assets, liabilities and contingencies; initial goodwill evaluation; the method of determining a goodwill value during the acquisition of the company; costs referring to the initial recognition and changes in the value of assets carried at fair value; estimate at the balance sheet date; methodical provision of goodwill accounting; disclosure of information in the financial statements.

To optimize the process of accounting goodwill transactions, it is recommended to use the information model of accounting policy in the part of goodwill transactions under the conditions of acquisition the other existing business. The structure of the information model includes organizational and technical support: legislative, regulatory and legal framework, a list of goodwill transactions accounting, documentation of goodwill transactions accounting, operating chart of accounts, forms of managerial reporting, the disclosure of information about goodwill in financial statements (goodwill recognized for the reporting year; goodwill included in the disposal group held for sale; the amount of goodwill impairment losses). The structure of the information model also includes methodological support (methods of assets and liabilities assessment during the acquisition of the enterprise (at market value-securities, fixed assets; intangible assets; at selling prices - finished products, goods; at present (discounted) amount - receivables, current and long-term liabilities), goodwill calculation method (proportionate or complete), method of accounting for assets, liabilities and contingencies, method of accounting for goodwill during the acquisition (corporatization) of enterprise and its write-off).

**Keywords:** goodwill, accounting, assets, liabilities, acquisition.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Адаптація діяльності вітчизняних підприємств до глобального економічного середовища здійснюється за умов орієнтації бізнес-процесів не тільки на фінанси та матеріальні активи, але й на інтелектуальні ресурси, які формують престиж суб'єкта господарювання та популяризують його в контактній підприємницькій групі. Інтелектуальний капітал, базовими складовими якого є знання та вміння працівників, інноваційні форми виробництва, внутрішні бази даних, репутація підприємства, налагоджені ділові зв'язки, рівень відомості бренду, позиція суб'єкта господарювання на ринку, усе це позитивно впливає на розвиток діяльності підприємства та

отримання прибутку. У період кризових явищ, коли одне підприємство зі стійким (стабільним) фінансовим положенням поглинає інше підприємство шляхом його придбання або об'єднання, інтелектуальний капітал стає джерелом збільшення вартості об'єкта господарювання та безпосередньо формує такий специфічний актив як гудвіл, що потребує визнання в бухгалтерському обліку та вартісного оцінювання. Не зважаючи на актуалізацію гудвілу в сучасних умовах господарювання, існує коло проблемних теоретичних питань та організаційно-методичних положень обліку гудвілу в системі управління діяльністю підприємств, вирішення яких дозволить сформувати якісне обліково-аналітичне забезпечення для прийняття рішень не тільки керівниками підприємства, але й представниками контактних груп.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання розвитку теоретико-організаційних положень обліку гудвілу на підприємствах України розглядали такі науковці, як Л.І. Бойко, М.І. Бондар, В.М. Діба, Я.О. Ізмайлов, О.М. Єремян, А.О. Касич, А.І. Корчемлюк, С.Ф. Легенчук, І.Л. Литвинчук, Г.В. Циганенко та ін. Однак динамізм сучасного соціально-економічного середовища потребує нових підходів до організації бухгалтерського обліку гудвілу й формування фінансової та управлінської звітності з метою отримання достовірної інформації про операції купівлі-продажу об'єкта господарювання.

**Мета статті** полягає в уточненні категоріально-понятійного апарату щодо сутнісної характеристики гудвілу та визначенні підходів до формування організаційно-методичного забезпечення обліку гудвілу в системі управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Історичний розвиток економічної категорії «гудвіл» (як ми розуміємо його сьогодні) розпочався в VI ст. і переважно використовувався в юриспруденції, зокрема в судових процесах стосовно отримання спадщини. У XIX ст. гудвіл набув більшого поширення в економічному середовищі, а саме в діяльності компаній Великобританії та США, де значна увага стала приділятися інтелектуальному капіталу. У наслідок цього склад елементів гудвілу розширився, а поняття «гудвіл» як нематеріальний актив стало застосовуватися в обліковій системі підприємств індустріально-розвинених країн. Таким чином, у процесі еволюції суті категорії «гудвіл» в практичній діяльності та наукових колах було сформовано три підходи до інтерпретації означеного поняття – юридичний, економічний та бухгалтерський. У контексті юридичного підходу гудвіл визначається як право власності на об'єкти нематеріальної природи, що існують окремо від суб'єкта господарювання (фізичної особи) або невіддільні від нього. У правовому полі визначаються

об'єктивні та суб'єктивні складові гудвілу, на які звертають особливу увагу юристи під час об'єднання підприємств, купівлі-продажу суб'єктів господарювання або в податкових спорах. Так, до об'єктивних складових відносять результати дослідницької діяльності із застосуванням інноваційних форм, авторські права, права на користування природними ресурсами тощо. Інформація про ділову репутацію, що належить до складних правових подій, надана безпосередньо суб'єктами господарювання, та про рівень ділової репутації, визначена іншими юридичними особами з контактної підприємницької групи, вважається суб'єктивною складовою гудвілу. Досліджуючи суть гудвілу, К.Е. Свіда та М.В. Реслер зазначають, що «юридичний підхід до розуміння гудвілу дає можливість створити передумови для відображення його в якості активу підприємства, оскільки дозволяє співвіднести розуміння гудвілу в юридичному аспекті з критеріями визнання активів в бухгалтерському обліку» [1, с. 323].

Із позиції економічного підходу гудвіл створюється впродовж функціонування та розвитку підприємства, втілює в собі взаємопов'язані елементи у вигляді корпоративного іміджу, лідерської позиції на ринку товарів, популярності торгової марки, упровадження інновацій у виробництво, репутації та професіоналізму керівництва, ділових зв'язків, фінансово-економічних показників, соціальної відповідальності. Зазначені елементи формують гудвіл та визначають актив, що дозволяє збільшувати прибуток підприємства без додаткових господарських операцій.

В економічній теорії гудвіл розглядають із точки зору поведінкової реакції покупців, їх стимулу та мотивації на основі науково-методичного підходу, що ідентифікується як біхевіористський. За цим підходом виділяють чотири різновиди гудвілу: 1) котячий – характеризується тим, що покупець відчуває прихильність саме до об'єкта господарювання, а не до персоналу суб'єкта господарювання (поширений на підприємствах готельно-ресторанного бізнесу); 2) собачий – відповідає типу поведінки споживачів, які орієнтуються на ім'я та репутацію власника суб'єкта господарювання (поширений в адвокатській сфері, медицині, ресторанному бізнесі); 3) щурячий – формується випадково і характеризується тим, що покупець не має прихильності ні до закладу, ні до власника з його особистісними цінностями; 4) кролячий – характеризується орієнтованістю споживачів тільки на зручності розташування підприємства, у наслідок чого особливої цінності не становить.

Суть гудвілу в аспекті бухгалтерського підходу розкривається перш за все в нормативно-правових документах, зокрема в міжнародних та національних стандартах бухгалтерського обліку. У МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» згадується про гудвіл так: «покупець визнає гудвіл станом на дату придбання, оцінений як перевищення сукупної суми: переданої компенсації, оціненої за справедливою вартістю на дату придбання; суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання; справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання (під час поетапного об'єднання бізнесу) над сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань» [2]. Особливістю гудвілу є те, що він не може: окремо існувати від суб'єкта господарювання; брати участь в операціях із його продажу, обміну, передачі або оренди. Визначення суті гудвілу в П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» загалом відповідає інтерпретації, наведеної в міжнародному стандарті й розкривається як «перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання» [3]. Також суть гудвілу розкрито і в Податковому кодексі України, де він ототожнюється з вартістю ділової репутації та визнається 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» [4]. Дослідження суті гудвілу, виходячи зі змісту сучасної законодавчої бази, свідчать про неоднозначність тлумачення поняття «гудвіл», тому пропонуємо розглядати його як актив, що втілює в собі нематеріальні переваги серед інших подібних підприємств та здатен впливати на отримання економічної вигоди в майбутньому. Зазначимо, що характерними ознаками гудвілу вважаються такі: нематеріальна форма; існування більше одного року; можливість формувати додатковий дохід; актив, що амортизується, але з розрахунку не більше 20 років; з'являється під час придбання або приватизації (корпоратизації).

Відомо, що гудвіл складно ідентифікувати, тому для організації обліку важливо визначити його складові, формування та розвиток яких забезпечить суб'єкту господарювання позитивний гудвіл. Так, на думку Ю. Судик основними складовими гудвілу є інтелектуальний капітал, торгова марка, ділові зв'язки [5, с. 171]. Є.Є. Іонін виокремлює в частині гудвілу майнові та персональні компоненти [6, с. 30]. Іншої думки дотримується В.В. Кошевець та пропонує виділяти три групи елементів гудвілу залежно від напрямів діяльності суб'єктів

господарювання: економічні, соціальні, екологічні [7, с. 143]. З огляду на зазначене для ухвалення рішень щодо придбання підприємства рекомендовано до основних складових гудвілу відносити елементи, наведені в табл. 1.

Таблиця 1

**Складові гудвілу під час придбання підприємства**

Складова гудвілу	Елемент
1. Маркетингова	1.1. Престиж торгової марки. 1.2. Рейтингова позиція на ринках збуту. 1.3. Рівень популярності в мережі Інтернет. 1.4. Репутація. 1.5. Впізнаваність продукції (товарів) покупцями. 1.6. Господарські зв'язки, їх історія та стабільність
2. Фінансова	2.1. Фінансова стійкість. 2.2. Кредитоспроможність. 2.3. Платоспроможність. 2.4. Виконання фінансових зобов'язань. 2.5. Дотримання дивідендної політики. 2.6. Рівень інвестиційної привабливості
3. Соціальна	3.1. Проведення благодійних заходів та надання спонсорської допомоги. 3.2. Наявність соціального пакету. 3.3. Виконання соціальних зобов'язань. 3.4. Підвищення кваліфікації персоналу
4. Технічна	4.1. Впровадження нових технологій. 4.2. Рівень інформатизації. 4.3. Рівень комунікацій

Запропоновані елементи гудвілу дозволять покращити інформаційне забезпечення для розрахунку фінансових та нефінансових показників, які знайдуть своє відображення у звітності підприємства, що в майбутньому планується до продажу.

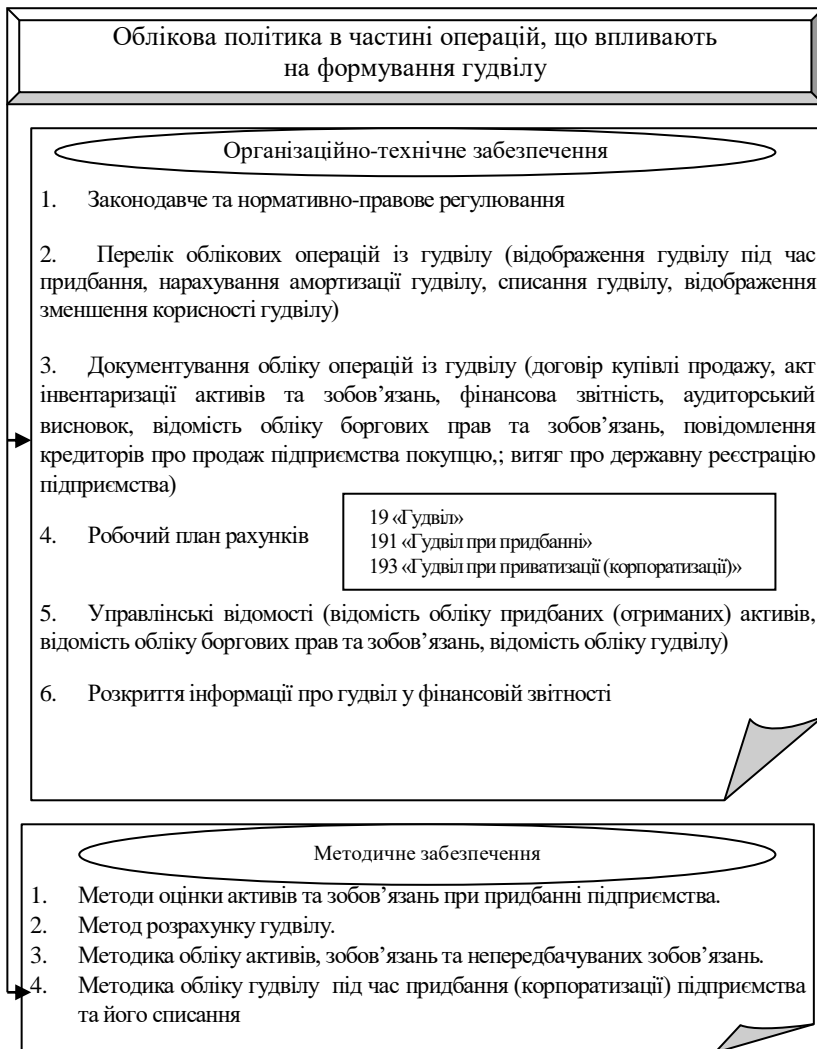
Гудвіл під час придбання підприємства стає об'єктом бухгалтерського обліку та має підлягати контролю. Організація обліку гудвілу передбачає дотримання положень облікової політики підприємства, однак достатньої уваги щодо розкриття інформації про гудвіл в зазначеному організаційному регламенті на сучасному етапі не приділяється. В обліковій політиці щодо гудвілу доцільно прописати такі пункти, як: визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань (за ринковою вартістю – цінні папери, основні засоби; нематеріальні активи; за цінами реалізації – готова продукція, товари; за теперішньою (дисконтованою) сумою – дебіторська

заборгованість, поточні та довгострокові зобов'язання); первісна оцінка гудвілу; метод визначення вартості гудвілу під час придбання підприємства (пропорційний або повний); витрати, що виникають у наслідок первісного визнання або зміни вартості активів, облік яких здійснюється за справедливою вартістю; оцінка на дату складання балансу; методичне забезпечення обліку гудвілу; відображення гудвілу у формах фінансової звітності (гудвіл, визнаний за звітний рік; гудвіл, що увійшов до групи вибуття, утримувані для продажу; сума втрат від знецінення гудвілу). Виходячи з потреб організації обліку операцій з гудвілу, пропонуємо формувати облікову політику відповідно до розробленої інформаційної моделі (рис. 1) у розрізі організаційно-технічного та методичного забезпечення за визначеними елементами з урахуванням специфіки операцій з придбання підприємства та приватизації (корпоратизації).

Зазначимо, що в сучасному бухгалтерському обліку відображається тільки позитивне значення гудвілу, розрахунок з якого згідно МСФЗ 3 та П(С)БО 19 здійснюється шляхом визначення суми «перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості його ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачуваних зобов'язань» [2; 3].

Перелік первинних документів, наведених на рис. 1 за певними господарськими операціями для фіксації операцій з обліку гудвілу в системі бухгалтерського обліку, доцільно вказувати в обліковій політиці для складання графіка документообороту, дотримання якого допоможе контролювати дії, пов'язані з виникненням гудвілу.

Первинні документи, що підтверджують факт придбання підприємства, є основою і для обліку гудвілу, для чого застосовують рахунок 19 «Гудвіл», до якого відкриваються два субрахунки: 191 «Гудвіл при придбанні» та 193 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)». Для отримання більш деталізованої інформації про гудвіл, згрупованої в зручному форматі, запропоновано формувати управлінську звітність, до складу якої слід включати Відомість обліку придбаних (отриманих) активів, Відомість обліку боргових прав, зобов'язань та непередбачуваних зобов'язань, Відомість обліку гудвілу.



**Рис. 1. Інформаційна модель побудови облікової політики в частині операцій із гудвілу**

**Висновки.** Результатом дослідження є теоретичне узагальнення та розв'язання наукового завдання, що полягає в обґрунтуванні теоретико-методичних і розробці організаційно-практичних рекомендацій з удосконалення обліку операцій із гудвілу відповідно до



інформаційних потреб системи управління підприємств. Проведене дослідження дало змогу проаналізувати суть гудвілу юридичному, економічному та бухгалтерському аспектах, визначити його характерні особливості й основні складові, що стане підґрунтям для прийняття рішення керівниками щодо доцільності придбання (корпоратизації) суб'єкта господарювання. Розроблена інформаційна модель побудови облікової політики в частині операцій із гудвілу дозволить своєчасно отримати інформацію про справедливу вартість придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань з метою визначення суми гудвілу та правильності відображення його в обліку та фінансовій звітності.

### Список джерел інформації / Reference

1. Свида К. Е. Облік і аналіз гудвілу підприємств / К. Е. Свида, М. В. Реслер // Наука майбутнього : зб. наук. праць студ., асп. та молодих вчених / МДУ. – Мукачєво, 2018. – Вип. 1(1). – С. 321–325.

Svyda, K.E., Resler, M. (2018), “Accounting and analysis of companies goodwill”, *The Science of the future* [“Oblik i analiz hudvilu pidpryemstv”, *Nauka maibutnoho*], MSU, Mukachevo, pp. 321-325.

2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання підприємств» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006)

IFRS 3 “Business Combinations” [Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 3 “Obiednannia pidpryemstv”], available at: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006)

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України 7 липня 1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

Ukrainian Accounting standard 19 “Business Combinations” [Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 19 “Obiednannia pidpryemstv”], available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

4. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

*The Tax Code of Ukraine [Podatkovi kodeks Ukrainy]*, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Судин Ю. Гудвіл у системі бухгалтерського обліку: компоненти і класифікація / Ю. Судин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. – Вип. 2. – С. 168–177.

Sudyn, Yu. (2016), “Goodwill in accounting system: components and classification”, *Herald of Ternopil National Economic University* [“Hudvil u

systemi bukhhaltenskoho obliku: *komponenty i klasyfikatsiia*”, *Visnyk Ternopilskoho natsionalnoho ekonomichnoho universytetu*], Vol. 2, pp. 168-177.

6. Іонін Є. Є. Гудвіл: підходи до визначення, класифікація та структура / Є. Є. Іонін, М. О. Клепакова // *Агросвіт*. – 2016. – № 1–2. – С. 27–31.

Ionin, Ye., Klepakova, M. (2016), “Goodwill: approaches to definition, classification and structure”, *Journal “Agrosvit”* [“Hudvil: pidkhody do vyznachennia, klasyfikatsiia ta struktura”, *Ahrosvit*], No. 1-2, pp. 27-31.

7. Кошевець В. В. Теоретико-методичні підходи до аналізу структури гудвілу підприємства / В. В. Кошевець // *Mechanism of Economic Regulation*. – 2013. – № 3. – С. 140–146.

Koshevets, V. (2013), “Theoretical and Methodological Approaches to the Analysis of the Goodwill Structure”, *Mechanism of Economic Regulation* [“Teoretyko-metodychni pidkhody do analizu struktury hudvilu pidpriemstva”], No. 3, pp. 140-146.

**Кирильєва Людмила Олексіївна**, канд. екон. наук, доц., кафедра фінансів та обліку, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. E-mail: kirilieva@ukr.net.

**Кирильєва Людмила Алексеевна**, канд. екон. наук, доц., кафедра финансов и учета, Харьковский государственный университет питания и торговли. Адрес: ул. Клочковская, 333, г. Харьков, Украина, 61051. E-mail: kirilieva@ukr.net.

**Kirilieva Lyudmila**, PhD in Economics, Assoc. Prof., Department of Accounting, Audit and Taxation, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. E-mail: kirilieva@ukr.net.

**Шеховцова Дарія Дмитрівна**, канд. екон. наук, доц. кафедри економічної кібернетики та управління економічною безпекою, Харківський національний університет радіоелектроніки. Адреса: просп. Науки, 14, м. Харків, Україна, 61166. E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com.

**Шеховцова Дарья Дмитриевна**, канд. екон. наук, доцент, кафедра экономической кибернетики и управления экономической безопасностью, Харьковский национальный университет радиоэлектроники. Адрес: просп. Науки, 14, г. Харьков, Украина, 61166. E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com.

**Shekhovtsova Dariia**, PhD in Economics, Assoc. Prof. Department of Economic Cybernetics and Management of Economic Security, Kharkiv National University of Radioelectronics. Address: Nauky Avenue, 14, Kharkiv, Ukraine, 61166. E-mail: shekhovtsova.da@gmail.com.

DOI: 10.5281/zenodo.3931499