

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

УДК 657.471

З.-М. В. Задорожний, д. е. н.,
професор,
Ю. А. Судин, к. е. н.

ВИТРАТИ НА ФОРМУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО ГУДВІЛУ ЯК ОБ'ЄКТ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

Актуальність теми дослідження. Зростання тенденції впливу нематеріальних переваг підприємства на його інвестиційну привабливість і фінансову успішність активізує дослідження у напрямку визнання та обліку витрат на формування внутрішнього гудвілу.

Постановка проблеми. З метою реалізації цілей управлінського обліку на підприємстві виникає потреба в ідентифікації витрат на формування внутрішнього гудвілу та визначенні оптимальних методів управління ними, що дасть можливість створити методіку відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського та управлінського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретичних та практичних засад відображення витрат на формування внутрішнього гудвілу зробили вчені: С. Ф. Голов, В. М. Діба, С. Ф. Леженчук, Р. В. Романів, В. В. Травін, Т. Б. Циганова, Г. В. Уманців, П. Фесс, Дж. Френсіс, Г. Хагс, Р. та інші.

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. Попри наявність у науковому просторі проблеми відображення та визнання внутрішнього гудвілу відсутні конкретні методичні рекомендації щодо обліку витрат на його формування та оцінка економічного ефекту від визнання таких витрат як об'єкта управлінського обліку.

Постановка завдання. Дослідження особливостей та методіки відображення витрат на формування внутрішнього гудвілу у системі бухгалтерського обліку і їх вплив на стратегічні управлінські рішення підприємства.

Виклад основного матеріалу. У статті розглянуто особливості обліку витрат на формування внутрішнього гудвілу у нормативно-правових актах та працях вітчизняних науковців. Сформовано методичні рекомендації щодо відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського обліку. Визначено економічний ефект від визнання витрат на формування внутрішнього гудвілу як об'єкта управлінського обліку.

Висновки. Покращенню інформаційного забезпечення управлінського обліку та активізації інвестиційної привабливості підприємства сприятиме відображення витрат на формування внутрішнього гудвілу на рахунках активів з подальшою деталізацією у примітках до фінансової звітності.

Ключові слова: управлінський облік; витрати; гудвіл; внутрішній гудвіл; нематеріальні активи.

DOI: 10.25140/2410-9576-2018-3(15)-90-95

Актуальність теми дослідження. Нематеріальні переваги у господарській діяльності підприємства набувають все більшого значення. Відома торгова марка, постійна база клієнтів, інтелектуаль-

UDC 657.471

Z.-M. V. Zadorozhnyi, Doctor of Economics,
Professor,
Y. A. Sudyn, Candidate of Economic
Sciences

EXPENSES FOR INTERNAL GOODWILL GENERATION AS AN OBJECT OF MANAGERIAL ACCOUNTING

Urgency of the research. The growing influence of enterprise intangible benefits on its investment attractiveness and financial success will intensify the research concerning recognition and accounting of expenses on internal goodwill formation.

Target setting. In order to realize the objectives of managerial accounting at an enterprise, there arises a need to identify expenses for internal goodwill as well as to determine the optimal methods to their management. This will enable to establish a methodology for displaying internal goodwill in the accounting and managerial accounting system.

Actual scientific researches and issues analysis. The following scientists have made a significant contribution to the development of the theoretical and practical foundations of expenses recognition influence on internal goodwill generation: S. Golov, V. Dyba, S. Lehenchuk, R. Romaniv, T. Tsiganova, V. Travin, H. Umantsiv, Ph. Fess, G. Francis, H. Hughes and others.

Uninvestigated parts of general matters defining. There exist a lot of scientific research works concerning expenses and internal goodwill recognition but there are no specific methodological recommendations concerning accounting of expenses on its generation and an assessment of the economic effect of such costs recognizing as an object of managerial accounting.

The research objective. There carried out the investigation of the features and methods of expenses recognition on the internal goodwill generation in the accounting system and their impact on strategic management decisions of an enterprise.

The statement of basic materials. The article discusses the peculiarities accounting of expenses to form internal goodwill in both legal acts and domestic scientific works. The authors present methodological recommendations on internal goodwill listing in the accounting system. The work also focuses on economic effect of expenses on internal goodwill as an accounting object.

Conclusions. Information improvement for managerial staff and investors in order to increase investment attractiveness of an enterprise will contribute to internal goodwill reflection in the accounting and management system. Considering many principle approaches to expenses accounting for internal goodwill generation, they should be accumulated in asset accounts with further detailed notes in financial statements.

Keywords: managerial accounting; expenses; goodwill; internal goodwill; intangible assets

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

ний капітал формують позитивну репутацію, яка має визначальний вплив на результати діяльності компанії. Відображення в обліку зазначених нематеріальних переваг (внутрішнього гудвілу) є стратегічним завданням у розвитку вітчизняної системи обліку. З метою реалізації цілей управлінського обліку на підприємстві постає потреба в ідентифікації витрат на формування внутрішнього гудвілу та визначення оптимальних методів управління ними, що дасть можливість створити методiku відображення внутрішнього гудвілу в системі бухгалтерського та управлінського обліку.

Постановка проблеми. Зростання тенденції впливу нематеріальних переваг підприємства на його інвестиційну привабливість і фінансову успішність активізує дослідження у напрямку визнання та обліку витрат на формування внутрішнього гудвілу. Оскільки витрати є одним з головних об'єктів управлінського обліку, виникає необхідність встановити доцільність та методiku відображення таких витрат у системі бухгалтерського обліку і їх вплив на стратегічні управлінські рішення підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретичних та практичних засад відображення витрат на формування внутрішнього гудвілу зробили вчені: С. Ф. Голов, В. М. Діба, С. Ф. Легенчук, Р. В. Романів, Т. Б. Циганова, В. В. Травін, Г. В. Уманців, П. Фесс, Дж. Френсіс, Г. Хагс, Р. Швайс та інші.

Виділення недосліджених частин загальної проблеми. Попри наявність у науковому просторі досліджень з питань відображення та визнання внутрішнього гудвілу відсутні конкретні методичні рекомендації щодо обліку витрат на його формування та оцінка економічного ефекту від визнання таких витрат як об'єкта управлінського обліку.

Постановка завдання. Дослідження особливостей та методики відображення витрат на формування внутрішнього гудвілу у системі бухгалтерського обліку і їх вплив на стратегічні управлінські рішення підприємства.

Виклад основного матеріалу. Порядок визнання витрат на формування внутрішнього гудвілу активом ґрунтується на чинній методиці, передбаченій П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»:

1. Інформація про отриманий або придбаний нематеріальний актив зазначається в балансі, якщо існує імовірність отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

2. Нематеріальний актив, отриманий в результаті розробки, потрібно 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 [1].

У випадку невідповідності активу зазначеним критеріям визнання, витрати, пов'язані з його створенням чи придбанням, визнаються витратами того звітного періоду, у якому вони були понесені. Зважаючи на названі вимоги не всі елементи внутрішнього гудвілу відповідають критерію визнання активу.

Згідно з П(С)БО 19, 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.

Однак, облік внутрішнього гудвілу є актуальним для підприємств, які здійснюють інтеграційні угоди і ринкова вартість яких значно переважає їх балансову вартість. Прикладом цього може бути, компанія «АВМ», котра об'єдналася з фірмою «Lotys», що займається постачанням комп'ютерних розробок, ринкова вартість якої у 15 разів більша за балансову вартість. Компанія «АВМ» купила фірму за 3,5 млрд. дол., тоді коли її справедлива вартість становила 230 млн. дол. Це відбулося за рахунок наявності невідчутних активів (постійні клієнти, нові програмні продукти, професіональність персоналу) [2].

Вартість гудвілу у описаній ситуації є достатньо великою. Це підтверджує необхідність здійснення оцінки та обліку внутрішнього гудвілу. Такий вид інформації дозволить відобразити достовірні дані щодо вартості компанії у фінансовій звітності підприємства ще до здійснення угоди купівлі-продажу.

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

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;
- достовірність визначення собівартості активу. У деяких випадках витрати на створення нематеріального активу самим підприємством неможливо відрізнити від витрат на підтримання та посилення внутрішньоствореного гудвілу підприємства або на здійснення повсякденної діяльності [3].

Відповідно до МСФЗ 38, основні елементи гудвілу (торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів), які безперечно є продуктом діяльності самого підприємства, не підлягають визнанню як нематеріальні активи, 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 цінновими перевагами.

Таким чином, головним аргументом проти обліку внутрішнього гудвілу, відповідно до МСФЗ, є неможливість виміряти майбутній ефект від його використання. Проте зауважимо, що ефектом від внутрішнього гудвілу можна вважати: вартість нових укладених договорів про співпрацю, сума продовжених договорів, отримання державного цільового фінансування, обсяг виробництва в межах державного замовлення, отримані державні субсидії, дотації тощо, недержавне цільове фінансування інноваційної діяльності, зокрема, підвищення екологічності виробництва, конкурентоспроможності продукції, розробок у сфері виробництва, управління тощо, можливість отримання кредитів на пільгових умовах (зниження відсотків, можливість пролонгації, кредит без застави тощо).

Вважаємо, що облік внутрішньогенерованого гудвілу має всі підстави існувати на підприємствах різних форм власності та забезпечувати користувачів достовірною та корисною інформацією про наявні нематеріальні ресурси компанії та рівень її ділової репутації.

У вітчизняних наукових працях існує декілька підходів щодо методичного відображення компонентів внутрішнього гудвілу в обліково-аналітичній системі компанії. Окремі науковці вважають, що зазначена категорія є лише об'єктом управлінського обліку [4]. Однак дані фінансового та управлінського обліку мають одні і ті ж джерела інформації. Це свідчить про можливість відображення внутрішнього гудвілу в обліково-аналітичній системі суб'єкта господарювання. Щодо визнання внутрішнього гудвілу у фінансовому обліку також відсутній уніфікований підхід, що підтверджується наявністю різних пропозицій ідентифікації.

На думку В. Травіна, внутрішній гудвіл необхідно розглядати як прояв національного багатства країни. Автор розробив методологічні рекомендації його обліку та визнання, як окремо ідентифікованого активу. Науковець пропонує елементами внутрішнього гудвілу вважати: ділову репутацію, економічні та інші привілеї, ділові зв'язки, імідж (створений персоналом) [5].

Г. Уманців, розглядає внутрішній гудвіл як сукупність окремих елементів, які називає нематеріальними чинниками (витрати на підвищення професійного рівня персоналу, витрати на дослідження і розробки, на створення брендів, рекламу та інші витрати зі створення ділової репутації компанії). Автор вважає за доцільне відображати внутрішній гудвіл у Примітках до річної фінансової звітності [6, с. 23].

С. Ф. Голов окремі елементи внутрішнього гудвілу (потенційні можливості, просування на ринок нового продукту, досвід, лояльність клієнтів зацікавленість і гнучкість працівників) пропонує відображати на позабалансових рахунках [7, с. 440].

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

Т. Б. Циганова вважає за необхідне надавати інформацію про внутрішній гудвіл компанії у пояснювальній записці до річної фінансової звітності [8, с. 21]. Р. В. Романів пропонує при введенні гудвілу до складу активу балансу з метою створення рівноваги у пасиві балансу ввести аналітичну позицію до рахунку «Додатковий вкладений капітал» [9, с. 94]. Схожу думку висловлює Діба В. М., який вважає, що внутрішній гудвіл, враховуючи принцип балансової рівності між активами компанії та джерелами його створення, слід визнавати через об'єкти активу і пасиву [10, с. 129].

Дослідження пропозиції науковців щодо обліку внутрішнього гудвілу, дало можливість сформулювати думки про доцільність відображення його на рахунку 19 «Гудвіл» ввівши субрахунок 192 «Внутрішній гудвіл» з наступною розробкою аналітичного забезпечення. Така позиція обґрунтовується тим, що економічне визначення внутрішнього гудвілу відповідає економічній сутності нематеріальних переваг, якими володіє підприємство.

Аналітичні рахунки до субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл» пропонується відкривати в такому розрізі:

1921 «Торгова марка» – вартість торгової марки та окремі витрати на збут для формування іміджу компанії;

1922 «Ділові зв'язки» – проведення та організація необхідних заходів з контрагентами, укладення договорів про співпрацю;

1923 «Інтелектуальний капітал» – участь працівників у семінарах та тренінгах, спрямованих на підвищення професійної кваліфікації персоналу.

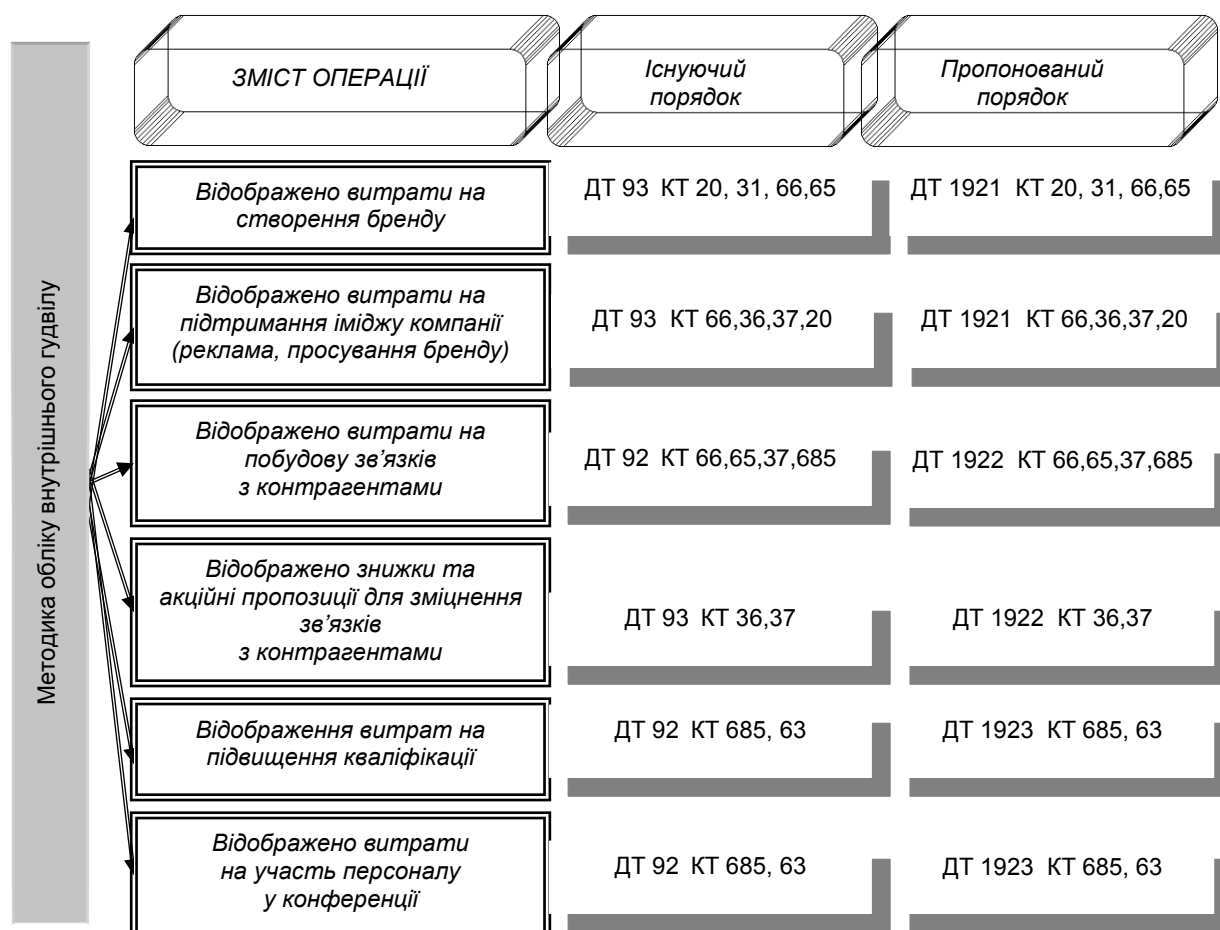


Рис. 1. Пропонована методика обліку витрат на формування внутрішнього гудвілу

Джерело: розроблено авторами самостійно

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

Наведені пропозиції зумовлюють потребу у внесенні змін до чинної в Україні методики бухгалтерського обліку витрат на формування внутрішнього гудвілу (Рис. 1). Пропонуємо зазначені витрати, які відображаються нині на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», узагальнювати на субрахунках: 191 «Торгова марка», 192 «Ділові зв'язки», 193 «Інтелектуальний капітал персоналу». Запропоновані зміни дадуть можливість відображати інформацію в системі управлінського обліку про вартість внутрішнього гудвілу компанії у розрізі його компонентів з метою управління даним видом активу.

Відповідно до чинної методики обліку, розглянуті на рисунку витрати відносяться до адміністративних витрат та витрат на збут. Оскільки вони мають стратегічний вплив на прибуток та інвестиційну привабливість підприємства, то при їх списанні у поточному періоді, важко підприємству буде підтвердити наявність нематеріальних активів. Відповідно при продажі підприємства, у випадку перевищення вартості угоди над балансовою вартістю активів важко буде обґрунтувати наявність гудвілу, а не суб'єктивно завищеної величини витрат на придбання.

Практичною цінністю відображення у балансі внутрішнього гудвілу є збільшення інвестиційної привабливості, оскільки наявність інтелектуального капіталу та добре відомої торгової марки можуть бути пріоритетними перевагами для інвесторів. Крім того, якщо підприємство виділяє кошти для підвищення кваліфікації персоналу, формування корпоративної культури, підтримання бренду, то це свідчить про стратегічні наміри керівництва щодо прибутковості компанії. Відтак сума відображена на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл» відповідатиме економічному визначенню.

Висновки. Покращенню інформаційного забезпечення менеджменту та інвесторів щодо активізації інвестиційної привабливості підприємства, сприятиме відображення внутрішнього гудвілу у системі бухгалтерського і управлінського обліку. Зважаючи на варіативність підходів до обліку витрат на формування внутрішнього гудвілу, їх варто акумулювати на рахунках активів з подальшою деталізацією у примітках до фінансової звітності. Економічним ефектом від запропонованого обліку витрат на формування внутрішнього гудвілу як створеного в середині підприємства активу, можна вважати: вартість нових та продовжених контрактів, набуті нові вміння та навички персоналу, збільшення обсягу продажів після здійснення конкретних рекламних заходів. Зазначені пропозиції сприятимуть ідентифікації витрат на формування внутрішнього гудвілу як об'єкта управлінського обліку, що дозволить приймати ефективні рішення щодо нематеріальних переваг підприємства.

Література

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», зі змінами і доповненнями (07.07.1999р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
2. Best global brands, Interbrand, 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bestglobalbrands.com/2014/ranking>.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» (версія перекладу українською мовою – на 01. 01. 2016 рік) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
4. Нападовська, Л. В. Базові принципи управлінського обліку / Л. В. Нападовська // Актуальні проблеми економіки. - 2013. - № 1. - С. 173-181. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2013_1_22.
5. Травін, В. В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні /
6. В. В. Травін // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 2 (52). – С. 197–201.
7. Уманців, Г. В. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку / Г. В. Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 20–23.

References

1. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy», zi zminamy i dopovnenniamy [Regulation (Standard) 8 "Intangible assets", with amendments]. (July 7, 1999). [zakon.rada.gov.ua](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> [in Ukrainian].
2. Best global brands, Interbrand, 2014. www.interbrand.com. Retrieved from <http://www.bestglobalbrands.com/2014/ranking> [in English].
3. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 38 «Nematerialni aktyvy» [International Financial Reporting Standard 38 "Intangible assets"]. (January 1, 2016). www.minfin.gov.ua. Retrieved from <http://www.minfin.gov.ua> [in Ukrainian].
4. Napadovska, L. V. (2013). Bazovi pryntsypy upravlinskoho obliku [Basic principles of managerial accounting]. *Aktualni problemy ekonomiky – Actual problems of the economy*, 1, 173-181 [in Ukrainian].
5. Travin, V. V. (2010). Osoblyvosti orhanizatsii bukhhalterskoho obliku vnutrishn'oho hudvilu yak proiavu sotsial'noho kapitalu na mikroekonomichnomu rivni [Features internal accounting of goodwill as a manifestation of social capital at the micro level]. *Visnyk ZhDTU – Bulletin of ZhDTU*, 2 (52), 197-201 [in Ukrainian].

ФІНАНСИ. БАНКІВСЬКА СПРАВА

8. Голов, С. Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: метод. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага; Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. – Вид. 4-те. – К.: ФПБАУ, 2013. – 267 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. В. Гудвіл підприємства: проблемні питання сутності та оцінки / Р. Романів, С. Романів // Галицький економічний вісник. – 2009. – № 4. – С. 115–121.

11. Диба, В. Концепції гудвілу та інтелектуальний капітал / В. Диба // Бухгалтерський облік і аудит – 2010. – № 3. – С. 30–34.

6. Umantsiv, H. V. (2006). Vnutrishnii gudvil pidpryemstva: economichna pryroda, problemy otsinky ta obliku [Internal goodwill of the enterprise: economic nature, problems of estimation and accounting]. *Buhgalterskyi oblik i audit – Accounting and auditing*, 9, 20-23 [in Ukrainian].

7. Holov, S. F., Kostyuchenko, V. M., Kulaha, O. M. (2013). *Transformatsiia finansovoi zvitnosti ukrainskykh pidpryemstv u finansovu zvitnist za miznarodnymy standartamy* [Transformation of financial statements for Ukrainian enterprises into financial statements according to international standards]. (4th ed.). Kyiv: FPBAU [in Ukrainian].

8. Tsyganova, T. B. (2011). Razvytye metodyky stoymosti otsenky obectov bugalterskogo utcheta [Development of methods for valuation of accounting objects]. *Proceedings from candidate's thesis*. Yoshkar-Ola [in Russian].

9. Romaniv, R., Romaniv, S. (2009). Gudvil pidpryemstva: problemni pytannya sutnosti ta otsinky [Goodwill of enterprise: the problem issues of essence and valuation]. *Galytskyi ekonomichnyi visnyk - Galician economic bulletin*, 4, 115-121 [in Ukrainian].

10. Dyba, V. (2010) Kontseptsii gudvilu ta intelektualnyi kapital [Goodwill Concepts and Intellectual Capital]. *Buhgalterskyi oblik i audit - Accounting and auditing*, 3, 30-34 [in Ukrainian].

Надійшла 03.05.2018

Бібліографічний опис для цитування :

Задорожний, З.-М. В. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об'єкт управлінського обліку / З.-М. В. Задорожний, Ю. А. Судин // Науковий вісник Полісся. – 2018. - № 3 (15). – С. 90-95.

**Задорожний
Зеновій-Михайло Васильович**

доктор економічних наук, професор, проректор з наукової роботи, кафедра обліку у виробничій сфері, Тернопільський національний економічний університет;
<https://orcid.org/0000-0002-2857-8504>;
Researcher ID: G-5593-2017;
E-mail: zadoroznuy.zenoviy@gmail.com

**Zadorozhnyi
Zenovii-Mikhailo Vasylovych**

Doctor of Economics, Professor, Vice-Rector for Scientific Research, Department of Production Sector, Ternopil National Economic University;
<https://orcid.org/0000-0002-2857-8504>;
Researcher ID: G-5593-2017;
E-mail: zadoroznuy.zenoviy@gmail.com

**Судин
Юлія Анатоліївна**

кандидат економічних наук, викладач кафедри обліку у виробничій сфері, Тернопільський національний економічний університет;
<https://orcid.org/0000-0002-0741-5597>;
Researcher ID: G-5269-2017;
E-mail: yuliya.sudyn@gmail.com;

**Sudyn
Yuliya Anatoliivna**

Candidate of Economic Sciences, Lecturer at the Department of Production Sector, Ternopil National Economic University;
<https://orcid.org/0000-0002-0741-5597>;
Researcher ID: G-5269-2017;
E-mail: yuliya.sudyn@gmail.com