

УДК 657

Є. Є. Іонін,

д. е. н., проф., завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Донецький національний університет, м. Вінниця

М. О. Клепакова,

студентка, Донецький національний університет, м. Вінниця

ГУДВІЛ: ПІДХОДИ ДО ВИЗНАЧЕННЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ ТА СТРУКТУРА

E. Ionin,

Grand PhD in Economic Sciences, Professor, Head of the "Accounting, analysis and audit" Department,
Donetsk National University, Vinnytsia

M. Klepakova,

Student, Donetsk National University, Vinnytsia

GOODWILL: APPROACHES TO DEFINITION, CLASSIFICATION AND STRUCTURE

Стаття присвячена гудвілу як новій та актуальній категорії бухгалтерського обліку. Визначено сутність цього поняття, виходячи з підходів до його трактування у нормативних та наукових джерелах. Виокремлено місце гудвілу у системі схожих категорій таких, як "ділова репутація", "бренд", "імідж" тощо. Представлено варіанти класифікації гудвілу за різними ознаками. Виокремлено основні компоненти гудвілу, які формують його вартість та можуть впливати на ефективність діяльності суб'єкт господарювання.

The article is devoted to the goodwill as new and relevant accounting category. The essence of this concept based on the approaches to its treatment in legal and scientific sources. There is determined goodwill place in a system of similar categories such as "brand", "image" etc. Presented the classification options of goodwill on different grounds. There is determined the main components of goodwill, which form its cost and can influence on the effectiveness of the entity.

Ключові слова: гудвіл, компоненти гудвілу, класифікація гудвілу, ділова репутація, імідж, бренд.

Key words: goodwill goodwill components, classification of goodwill, business reputation, image, brand.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Основні тенденції розвитку економіки за останній період показують, що на одному рівні з сучасною матеріально-технічною базою на результати діяльності компаній суттєво впливають також і невідчутні компоненти підприємства. Таким об'єктом є гудвіл, що представляє собою невідокремлюваний від потенціалу підприємства актив, який використовується в його фінансовій діяльності, здатний приносити йому додатковий прибуток та є унікальною особливістю компанії.

Гудвіл є одним із принципово нових об'єктів бухгалтерського обліку, які з'явилися в її теорії і практиці на етапі становлення та розвитку ринкових відносин в Україні. Тому постає питання про основні принципи його визнання, обліку та визначення його сутності як економічної та специфічної облікової категорії.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вивченням гудвілу займалися такі вчені-економісти: Бортник Н.Н., Венедиктова В.І.,

Таблиця 1. Основні погляди на визначення гудвілу

Джерело	Визначення
Нормативно-правова база	
П(С)БО 19	Перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання [10]
Податковий кодекс	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 [8]
МСФЗ 3	Актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати [7]
Наукова база	
Гоц Л.М.	Вартісне відображення нематеріальних активів, не відображених у фінансовій звітності, кожен з яких може приносити підприємству додатковий дохід [3]
Галаянт М.К., Коваленко Г.О.	Комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємства без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання найкращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології [2]
Слейтер А.	Елемент, що характеризує, доповнює ведення бізнесу та не є активом [13]
Ларсон К.Д., Міллер П.У.	Нематеріальний актив, який дозволяє отримувати у майбутньому більші прибутки, ніж в середньому за галуззю, і який відображається у фінансовій звітності тільки у випадку повного придбання компанії за ціною, яка перевищує справедливу ринкову вартість сукупності інших активів [6]
Легенчук С.Ф.	Інтелектуальні активи, що генерують вартість, не мають бухгалтерського відображення, та вартість синергетичних ефектів, що виникли в результаті їх взаємодії [5]

Волинець А. О., Гоц Л.М., Курилова А.О., Легенчук С.Ф., Ковальов В.В., Подольна В.В., Сигидов Ю.І., Турченко А.А. та ін.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою дослідження є визначення сутності гудвілу як категорії бухгалтерського обліку, його класифікація за різними ознаками та виокремлення його основних компонентів, які в сукупності можуть впливати на діяльність суб'єкта господарювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Категорія "гудвіл" має складний і багатогранний характер, і тому питання про його визначення протягом тривалого періоду розвитку економічної науки є дискусійним (табл. 1). У літературі зустрічається два підходи до трактування гудвілу:

— підхід надприбутків: гудвіл — це надприбуток підприємства, який є більшим за середній показник прибутковості у галуззі;

— підхід невідображених активів: гудвіл — активи, не відображені в балансі [5].

Застосування першого підходу в бухгалтерському обліку не враховує те, що наявність надприбутку не завжди спричинене його впливом, тому для розуміння гудвілу як облікової категорії пропонується використовувати другий підхід. Але перший підхід може використовуватись при аналізі гудвілу як показника з метою прийняття рішень.

Слід звернути увагу на деяку невизначеність, існуючу у визначенні гудвілу згідно з національним законодавством. З одного боку, гудвіл є нематеріальним активом, але однією з головних умов признання нематеріального активу є його ідентифікація. У цей час, гудвіл є частиною іміджу компанії і тому не може бути від неї відокремлений.

Також мають місце суперечності щодо співвідношення категорій "гудвіл" та "ділова репутація". Їх спільною ознакою є принесення прибутку в майбутньому, який перевищує середній прибуток фірм зі спорідненою діяльністю за допомогою використання розробленої маркетингової стратегії, репутації у фінансовому світі, нових технологій тощо. У той ж час, на відміну від гудвілу, ділова репутація підприємства має більш широкую сферу застосування.

Таблиця 2. Порівняння споріднених категорій з поняттям гудвілу

Категорія	Визначення	Відмінність
Корпоративний імідж	Образ організації, сформований у суспільній свідомості, цілісне сприйняття організації різними групами людей [12]	Штучний спосіб формування (професійна діяльність фахівців-маркетологів), як наслідок – наявність собівартості
Бренд	Сукупність ознак товару, які володіють унікальною цінністю для визначеної цільової аудиторії [3]	Сукупність іміджу, торговельної марки та ділової репутації
Торговельна марка	Будь-яке позначення або будь-яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів (послуг), що виробляються (надаються) однією особою, від товарів (послуг), що виробляються (надаються) іншими особами [15]	Законодавчо закріплений знак товару, складова іміджу
Престиж	Суспільна вага особи, здатність впливати на прийняття рішень, позитивна оцінка [14]	Однобоке представлення оцінки – з позитивної сторони

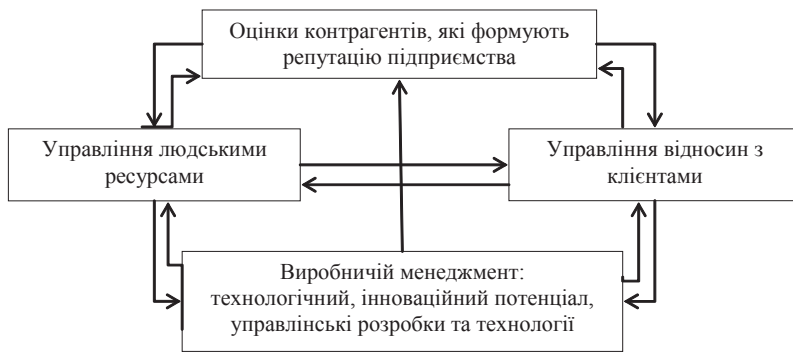


Рис. 1. Взаємозв'язок елементів гудвіла

Джерело: [16].

Гудвіл виникає тільки при купівлі-продажу або об'єднанні чи злитті підприємств, має чітку вартісну ознаку, що відрізняє його від ділової репутації, яка має місце протягом усього терміну функціонування підприємства та не може бути достовірно визначена.

Таким чином, гудвіл — це специфічний нематеріальний актив, який представляє собою вартісне відображення ділової репутації, що визначається як різниця між вартістю придбання підприємства як цілісного майнового комплексу та вартістю його чистих активів на дату здійснення операції.

Аналіз тлумачень категорії "гудвіл" дозволяє зробити висновок, що поряд з ним є такі споріднені категорії, як "корпоративний імідж", "бренд", "торговельна марка", "престиж".

На основі приведеної інформації можна зробити висновок, що гудвіл відрізняється від зазначених категорій, але при цьому між ними існує тісний взаємозв'язок. Торговельна марка, бренд і корпоративний імідж представляють собою складові маркетингової політики фірми, вони є більш приблизними та умовними. При цьому, суттєвою відмінністю гудвілу є наявність точної оцінки, що виявляє більш бухгалтерський характер походження цієї категорії.

Розглянемо основні підходи до класифікації гудвілу. Відповідно до Інструкції № 291 у бухгалтерському обліку застосовується наступна класифікація гудвілу:

- гудвіл при придбанні;
- гудвіл при приватизації (корпоратизації)

[4].

Необхідно відзначити, що до 1 липня 2008 року в бухгалтерському обліку враховувався ще один вид гудвілу — негативний гудвіл.

В літературі зустрічаються різні підходи до класифікації гудвілу. Так, Волинець Л. надає такі види:

- "котяча" ділова репутація — ділова репутація, яка залишається після зміни власника

підприємства (тобто закріплюється за самим підприємством);

- "собача" ділова репутація — ділова репутація, яка закріплюється за власником підприємства, і не входить до вартості активів [1].

Сигидов Ю.І. пропонує наступну класифікацію гудвілу:

1. За природою виникнення:

- прихований гудвіл — створений підприємством, впливає на його діяльність, але не відображається у фінансовій звітності;

— привласнений гудвіл — відображається у балансі як актив, який виникає після придбання чистих активів підприємства.

2. За джерелом виникнення:

- галузевий гудвіл — відображає фактори, притаманні даній галуззі;
- гудвіл спадкування — базується на репутації, яку підприємство отримує від результатів своїх минулих досягнень;
- персональний гудвіл — базується на професійних якостях персоналу;
- майновий гудвіл — створюється майном підприємства — торговою маркою, технологією виробництва тощо [11].

Таким чином, класифікація, представлена у законодавстві, відображає суттєві відзнаки ділової репутації в залежності від методу придбання підприємства, що суттєво впливає на облікову політику. Поняття негативного гудвілу є також важливим показником діяльності суб'єкта господарювання, бо являє собою від'ємну ділову репутацію. Наявність негативного гудвілу свідчить про те, що особливої уваги потребують майнові та персональні складові ділової репутації. Класифікація, представлена Волинець Л. є досить цікавою, бо виходячи з неї до обліку приймається лише "котяча" ділова репутація, а "собача" суттєво не впливає на діяльність підприємства. Представлене розмежування може використовуватися при аналізі гудвілу в залежності від шляхів його виникнення, якості та походження, але крім цих факторів потрібно враховувати його структуру.

Складові елементи гудвілу — це елементи, формування та розвиток яких забезпечує підприємству наявність позитивного гудвілу. Подольна В.В. виділяє такі компоненти гудвілу:

- відомість торгової марки чи назви фірми;
- реклама та просуванням продукції;
- наявність стабільних споживачів;
- наявність постійних постачальників;
- висока якість продукції;
- вигідне територіальне розташування;

— кваліфікація персоналу та використання кращих управлінських якостей;

— використання нових технологій, ліцензій, патентів [9].

Найчастіше дослідники управління гудвілом закликають розглядати невлімовимі складові активів підприємства з урахуванням управління відносинами з контактними аудиторіями: споживачами (реальними та потенційними), персоналом (особливо тим, який контактує з клієнтами), інвесторами, кредиторами та громадськістю [6]. З цього слідує, що на перший план при прийнятті управлінських рішень виходить формування позитивного гудвілу. Розглянемо взаємозв'язок елементів гудвілу, які пропонуються Шачневим А.А. (рис. 1).

Особливу увагу варто приділити такому компоненту, як виробничий менеджмент. Це пов'язано з тим, що саме він відіграє найважливішу роль у формуванні гудвілу, бо перше, що формує ділову репутацію та популярність підприємства — його продукція. Повертаючись до виділених Подольною В.В. компонентів, до цієї категорії відносяться висока якість продукції, використання нових технологій, ліцензій, патентів. Розвиток саме цих складових веде до розвитку технологічного, інноваційного потенціалів підприємства, загальному підвищенню конкурентоспроможності. З цього випливає, що першим напрямком формування позитивного гудвілу є орієнтація на оптимізацію внутрішніх процесів підприємства. Тому другою важливою складовою гудвілу є управління людськими ресурсами, яке включає в себе підвищення рівня кваліфікації персоналу та використання кращих управлінських якостей. Дві вказані складові є характеристикою організації бізнес-процесів на підприємстві, від яких залежить загальна стратегія його розвитку, тобто вони являють собою базу формування гудвілу. Але не можна нехтувати й зовнішніми складовими, саме вони формують прояв гудвілу підприємства. Професійно сформована маркетингова політика, налагоджені зв'язки з контрагентами допомагають становленню іміджу підприємства на ринку, отже, збільшують його прибуток і, як наслідок, ринкову вартість.

ВИСНОВКИ

Гудвіл являє собою наявність переваг над конкурентами, які створюються протягом тривалого проміжку часу за допомогою впливу на окремі його компоненти.

Основними складовими гудвілу є майнові та персональні компоненти. Майнова складова містить активи, які безпосередньо формують

репутацію підприємства, вона може підлягати оцінці. Персональна складова має більш умовний характер та ґрунтується на професійних навичках персоналу та іміджу компанії. Важливо зауважити, що система формування і управління гудвілу повинна розроблятися за всіма його елементами у комплексі, бо кожна складова є генератором майбутніх грошових потоків, отже прямо впливає на збільшення потенціалу гудвілу. В той час, існує проблема у відсутності універсального підходу до оцінки гудвілу та його окремих елементів, яка б відображала точно вартісне відображення майбутніх грошових надходжень. Так, підприємства можуть використовувати доходний метод оцінки майна, який ґрунтується на вирахуванні майбутнього надприбутку, що утвориться завдяки впливу ділової репутації. Таким чином, увага повинна приділятися оцінці та аналізу гудвілу як синтетичного показника, з урахуванням рівня впливу на його величину кожної складової з метою його збільшення та збалансування через систему розробленої маркетингової, виробничої та соціальної політики підприємства.

Література:

1. Волинець Л.О. Гудвіл як категорія бухгалтерського обліку / Л.О. Волинець // Експрес-аналіз законодавчих і нормативних актів. 2010 — №9—10.
2. Галянтич М.К., Коваленко Г.О. Честь, гідність і ділова репутація. Цивільно-правові проблеми захисту немайнових прав / М.К. Галянтич, Г.О. Коваленко // Закон і бізнес. — 2013. — № 20 (442). — С. 10.
3. Гоц Л.М. Організаційно-економічний механізм оцінки ділової репутації промислового підприємства: автореф. дис. на здоб. наук. ст. к. е. н.: 08.00.04 / Л.М. Гоц. — Маріупіль: ДВНЗ ПДТУ. — 2010. — 23 с.
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
5. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: автореф. дис. на здоб. наук. ст. к. е. н.: 08.06.04 / С.Ф. Легенчук. — К.: НАУ. — 2006. — 25 с.
6. Мартин Г. Корпоративні репутації, брендінг і управління персоналом. Стратегічний підхід до управління людськими ресурсами / Г. Мартин, С. Хетрик; пер. з англ. Е.И. Титовой. — М.: Група ИДТ, 2008. — 336 с.

7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 "Об'єднання бізнесу", затверджений Комітетом з міжнародних бухгалтерських стандартів від 01.01.2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=186786>

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Подольна В.В. Формування позитивного гудвілу на малих підприємствах: автореф. дис. на здоб. наук. ст. к. е. н.: 08.00.04 / В.В. Подольна. — К.: КНУТД. — 2009. — 17 с.

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 07.07.1999 № 163 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO19.aspx>

11. Сигидов Ю.І., Андріанова К.П., Баранник А.О. Ділова репутація (гудвіл) комерційних банків: сутність, класифікація і методи оцінки / Ю.І. Сигидов, К.П. Андріанова, А.О. Баранник // Політематичний мережевий електронний журнал КубГАУ. — 2012. — № 82.

12. Скібицька Л.І. Організація праці менеджера. навч. посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 360 с.

13. Турченко А.А. Двоїста природа гудвілу та його місце у системі суспільного відтворення / А.А. Турченко // Звістки РДПУ ім. А.І. Герцена. — 2007. — № 43-1. — С. 344—351.

14. Хортюк О.В. Співвідношення понять "ділова репутація", "гудвіл", "імідж", "престиж", "реюме" / О.В. Хортюк // Часопис Київського університету права. — 2010. — № 4. — С. 211—214.

15. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

16. Шачнев А.О., Лузгіна О.А. Управління компонентами гудвілу на помисливих підприємствах / А.О. Шачнев, О.А. Лузгіна // Звістки ВНЗ. Суспільні науки. — 2011. — № 2. — С. 127—133.

References:

1. Volynets, L. (2010), "Goodwill as a accounting category", *Ekspres-analiz zakonodavchikh i normatyvnykh aktiv*, no. 9—10.

2. Haliantsch, M.K. Kovalenko, H.O. (2013), "The honor, dignity and business reputation. Civil legal problems of moral rights protection", *Zakon i biznes*, no. 20 (442), pp. 10.

3. Hots, L.M. (2010), "Organizational-economic mechanism of evaluation of goodwill of industrial enterprise", Ph.D. Thesis, Economic and management, DVNZ PDTU, Mariupol', Ukraine.

4. Ministry of Finance of Ukraine, "Instruction of use of Plan of Accounts for assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

5. Lehenchuk, S.F. (2006), Accounting display intellectual capital, Ph.D., Thesis, Accounting and audit, NAU, Kyiv, Ukraine.

6. Martyn, H. (2008), *Korporatyvni reputatsii, brendynh i upravlinnia personalom. Stratehichnykh pidkhyd do upravlinnia liuds'kymy resursamy* [Corporate reputation, branding and HR. A strategic approach to human resources management] Hrupa YDT, Moscow, Russia.

7. IFAC. International Financial Reporting Standard 3, "Business Combinations", available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=186786>

8. The Verkhovna Rada of Ukraine, "Tax code of Ukraine", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

9. Podol'na, V.V. (2009), Formation of positive goodwill for small businesses, Ph.D., Thesis, Economic and management, KNUVD, Kyiv, Ukraine.

10. Ministry of Finance of Ukraine, "Position (standard) of accounting 19 "Business Combinations"", available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO19.aspx>

11. Syhydov, Yu.I. Andrianova, K.P. Baranynk, A.O. (2012), "Goodwill of commercial banks: essence, classification and valuation methods", *Politematychnyj merezhevij elektronnyj zhurnal KubHAU*, no. 82.

12. Skibyts'ka, L.I. (2010), *Orhanizatsiia pratsi menedzhera*, [Organization of work manager], *Tsentr uchbovoi literatury*, Kyiv, Ukraine.

13. Turchenko, A.A. (2007), "The dual nature of goodwill and its place in the system of social reproduction", *Zvistky RDPU im. A.I. Hertsena*, no. 43-1, pp. 344—351.

14. Khortiuk, O.V. (2010), "Value concepts of "goodwill", "image", "prestige", "reputation"", *Chasopys Kyiivs'koho universytetu prava*, no. 4, pp. 211—214.

15. The Verkhovna Rada of Ukraine, "Civil code of Ukraine", available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

16. Shachnev, A.O. Luzghina, O.A. (2011), "Office goodwill components in industrial enterprises" *Zvistky VNZ. Suspil'ni nauky*, no. 2, pp. 127—133.

Стаття надійшла до редакції 22.12.2015 р.