

UDC 657. 421.3

JEL classification: M 40; M 41

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2021.04.171>

Валентина ЯСИШЕНА,

доктор економічних наук, доцент,
професор кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Західноукраїнського національного університету,
вул. Гонти, 37, м. Вінниця, 21000, Україна,
e-mail: valentyna.yasyshena@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3214-3877>

Віктор ПИЛЯВЕЦЬ,

кандидат економічних наук, доцент,
завідувач кафедри економіки, обліку та оподаткування,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Західноукраїнського національного університету,
вул. Гонти, 37, м. Вінниця, 21000, Україна,
e-mail: viktorpilavets@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8622-0220>

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВНУТРІШНЬОГО ГУДВІЛА

Ясишена В., Пилявець В. Особливості обліку внутрішнього гудвілу. *Вісник економіки*. 2021. Вип. 4. С. 171–186. DOI: <https://doi.org/10.35755/visnyk2021.04.171>

Yasyshena, V., Pyliavets, V. (2021). Osoblyvosti obliku vnutrishnoho hudvilu [Features of accounting of internal goodwill]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 4, 171–186. DOI: <https://doi.org/10.35755/visnyk2021.04.171>

Анотація

Вступ. Неможливість достовірно встановити вартість підприємств пов'язана з відсутністю методів об'єктивного оцінювання нематеріальної складової підприємства, тобто внутрішнього гудвіла. Внутрішній гудвіл належить до специфічних об'єктів, що пов'язано зі складністю його ідентифікації й оцінювання, а також з встановленням достовірності визнання отримання економічних вигод від його використання. Це загострює актуальність ведення поточного обліку внутрішнього гудвіла на підприємстві.

Мета дослідження. Систематизація й удосконалення методичних підходів обліку внутрішнього гудвіла, які варто враховувати для обґрунтування науково-прикладних засад під час оцінювання вартості компанії.

© Валентина Ясишена, Віктор Пилявець, 2021.

Методи дослідження. Теоретичну основу дослідження становлять наукові праці вчених з питань дослідження гудвіла, інтелектуальних активів. Методологічною базою дослідження є загальнонаукові методи (абстрагування, порівняння, узагальнення, групування, систематизації, аналізу, синтезу) – для удосконалення методичних підходів обліку внутрішнього гудвіла. Схематичний метод – для узагальнення нематеріальних ресурсів компанії і зв'язку між ними в обліку та розкриття впливу нематеріальних та інтелектуальних активів на торговельну марку (бренд) і вартість компанії. Абстрактно-логічний метод – для формулювання висновків дослідження.

Результати. Обґрунтовано необхідність відокремлення в обліку понять зовнішнього і внутрішнього гудвіла та проведено їх порівняльний аналіз за відповідними ознаками. Визначено вплив нематеріальних ресурсів на вартість підприємства в системі фінансового й управлінського обліку з встановленням взаємозв'язків між ними. Обґрунтовано необхідність відображення внутрішнього гудвіла під час всієї поточної діяльності компанії у вигляді необлікованих нематеріальних активів з віднесенням до відповідної групи інтелектуальних активів на аналітичних рахунках у системі фінансового й управлінського обліку підприємства. Обґрунтовано необхідність ведення обліку інтелектуального капіталу, що формується на підприємстві з відкриттям відповідних субрахунків. Розкрито методіку обліку, що дасть змогу обліковувати інтелектуальний капітал за зовнішнім і внутрішнім гудвілом з метою уникнення заниження реальної вартості підприємства та не суперечитиме принципам повного відображення й балансового узагальнення.

Перспективи. На нормативно-законодавчому рівні необхідно розробляти методіку для визнання, оцінювання, документування, обліку і відображення у фінансовій звітності об'єктів, що входять до внутрішнього гудвіла для їх відображення в системі фінансового обліку.

Ключові слова: нематеріальні активи, внутрішній гудвіл, зовнішній гудвіл, інтелектуальні активи, інтелектуальний капітал, облік, фінансова звітність.

Формули: 0, **рис.:** 2, **табл.:** 1, **бібл.:** 15.

Valentyna YASYSHENA,

D.Sc., Associate Professor, Professor of the Department of Economics,
Accounting and Taxation,
Vinnytsia Education and Research Institute of Economy,
West Ukrainian National University
e-mail: valentyna.yasyshena@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3214-3877>

Viktor PYLIAVETS,

Ph.D., Associate Professor, Head of the Department of Economics,
Accounting and Taxation,
Vinnytsia Education and Research Institute of Economy,
West Ukrainian National University

e-mail: viktorpilavets@gmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8622-0220>

FEATURES OF ACCOUNTING OF INTERNAL GOODWILL

Abstract

Introduction. *The inability to reliably determine the value of enterprises is due to the lack of methods of objective assessment of the intangible component of the enterprise, i.e. internal goodwill. Internal goodwill is one of the specific objects that is difficult to identify and evaluate, as well as to establish the reliability of the recognition of the economic benefits of its use. This exacerbates the relevance of current accounting of domestic goodwill in the enterprise.*

Purpose. *Systematization and improvement of methodological approaches to accounting for internal goodwill, which should be taken into account to substantiate the scientific and applied principles in assessing the value of the company.*

Methods. *The theoretical basis of the study is the scientific work of scientists on the study of goodwill, intellectual assets. The methodological basis of the study is general scientific methods (abstraction, comparison, generalization, grouping, systematization, analysis, synthesis) - to improve methodological approaches to accounting for internal goodwill. Schematic method is to summarize the intangible resources of the company and the relationship between them in accounting and disclosure of the impact of intangible and intellectual assets on the brand (brand) and value of the company. Abstract-logical method is to formulate research conclusions.*

Results. *The necessity of separating the concepts of external and internal goodwill in the accounting is substantiated and their comparative analysis is carried out on the relevant grounds. The influence of intangible resources on the value of the enterprise in the system of financial and management accounting with the establishment of relationships between them is identified. The necessity of reflection of internal goodwill during all current activity of the company in the form of unaccounted intangible assets with assignment to the corresponding group of intellectual assets on analytical accounts in the system of financial and administrative accounting of the enterprise is substantiated. The necessity of keeping records of intellectual capital formed at the enterprise with the opening of relevant sub-accounts is substantiated. The method of accounting is revealed, which will allow to account for intellectual capital on external and internal goodwill in order to avoid underestimation of the real value of the enterprise and will not contradict the principles of full coverage and balance sheet.*

Discussion. *At the regulatory level, it is necessary to develop methods for the recognition, evaluation, documentation, accounting and reflection in the financial statements of items included in the internal goodwill for their reflection in the financial accounting system.*

Keywords: *intangible assets, internal goodwill, external goodwill, intellectual assets, intellectual capital, accounting, financial reporting.*

Formulas: 0, fig.: 2, tabl.: 1, bibl.: 15.

JEL classification: M 40; M 41.

Постановка проблеми. Нині серед передових компаній світу відмічено тенденцію, яка полягає у тому, що загальна вартість компанії містить високий показник нематеріальної складової. Значна частина цієї нематеріальної складової зафіксована з нерозкритою вартістю. Варто зауважити, що вартість окремих компаній безпідставно завищується через спекуляції, що відбуваються на фондових біржах. Неможливість достовірно встановити вартість підприємств пов'язана з відсутністю методів об'єктивного оцінювання нематеріальної складової підприємства, тобто внутрішнього гудвіла. Внутрішній гудвіл належить до специфічних об'єктів, що пов'язано зі складністю його ідентифікації й оцінювання, а також із встановленням достовірності визнання отримання економічних вигод від його використання. Нині доцільно визнати необхідність капіталізації внутрішнього гудвіла з відображенням його в балансі. Відображення внутрішнього гудвіла в поточному обліку суб'єкта господарювання дасть змогу зменшити різницю між його балансовою і ринковою вартістю. Ця проблема назріла і має бути вирішена на нормативно-законодавчому рівні. Зазначене актуалізує проведення досліджень з удосконалення методики обліку внутрішнього гудвіла для ефективного функціонування обліково-аналітичної системи підприємства, що загалом має і загальносуспільне значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методологічні й практичні питання обліку гудвіла і відображення його у фінансовій звітності досліджували в своїх працях провідні вітчизняні й зарубіжні економісти.

Питання гудвіла як об'єкта бухгалтерського обліку, його сутності та класифікації були в центрі уваги дослідження В. О. Вакуна [2]. Г. В. Уманців досліджувала економічну природу внутрішнього гудвіла, тобто тих нематеріальних складових, що створюють вартість підприємства, а також проблеми їх оцінювання та відображення в обліку [12]. В. В. Травін розглянув особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвіла як вияв соціального капіталу на мікроекономічному рівні [11]. М. І. Бондар досліджував питання визнання гудвіла в процесі придбання підприємства з метою його відображення в обліку [1, с. 529]. З. В. Задорожний, Ю. А. Судин розкрили особливості та методiku відображення витрат на формування внутрішнього гудвіла в системі бухгалтерського обліку і їх вплив на стратегічні управлінські рішення підприємства [6]. В. М. Діба запропонував відображення внутрішнього гудвілу в бухгалтерському обліку, застосувавши підхід, який передбачає капіталізацію гудвіла без амортизації, але з періодичним тестуванням щодо можливого знецінення [5, с. 299]. Х. Пінг, Бао Ді обґрунтували важливість оцінювання гудвіла протягом поточної діяльності компанії [13]. М. Тірні вказував на необхідність ідентифікації складових гудвіла [14]. А. О. Касич, М. Г. Плахотнікова досліджували ідентифікацію проблемних аспектів обліку гудвіла на підприємствах, з урахуванням змісту вітчизняних принципів обліку гудвіла та їх порівнянням із міжнародними стандартами, висунули пропозицій щодо удосконалення обліку й аналізу гудвіла [7]. Ю. А. Гороховець вивчала напрями адаптації облікової системи в частині нематеріальних активів (далі – НМА) до змін в економіці, у т. ч. перегляд концепції гудвіла [4].

Проте, незважаючи на вагомий внесок вчених і високий науковий рівень досліджень стосовно зазначеної проблеми, чимало аспектів щодо розкриття методики обліку внутрішнього гудвілу потребують проведення подальших розробок у цьому напрямі.

Мета дослідження – систематизація й удосконалення методичних підходів обліку внутрішнього гудвіла, які потрібно враховувати для обґрунтування науково-прикладних засад під час оцінювання вартості компанії. Для досягнення мети було поставлено такі завдання: проаналізувати поняття «гудвіл» за юридичним, економічним і бухгалтерським підходами і сформулювати авторське трактування внутрішнього гудвіла; встановити відмінні ознаки внутрішнього та зовнішнього гудвіла; узагальнити нематеріальні ресурси компанії і вказати зв'язок між ними в обліку; розкрити загальну методику обліку внутрішнього гудвіла через виокремлення субрахунків і аналітичних рахунків; розкрити вплив НМА та інтелектуальних активів на торговельну марку (бренд) і вартість компанії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виникнення поняття «гудвіл» зафіксовано у 1571 р. Перша судова справа, пов'язана з визначенням та оцінюванням гудвіла слухалась в Англії у 1620 р. [8, с. 7–8]. В перекладі з англійської гудвіл (goodwill) трактується як «добра воля», тобто надання добровільної згоди покупця заплатити продавцю за щось відоме обом сторонам, але не відображене у звітності.

Еволюція поняття гудвіла розкривається на основі трьох основних підходів, що зазначаються в науковій літературі до його розуміння, а саме: юридичного, економічного і бухгалтерського.

За юридичним підходом, як зазначає В. О. Вакун, «гудвіл – це сукупність виняткових і невиняткових майнових прав на нематеріальний актив. Критерієм ідентифікації в такому разі виступає наявність права власності на нього. Важливою особливістю є також віддільність та невіддільність від юридичної чи фізичної особи» [2].

Також дискусійним є питання щодо можливості відділення або невідділення гудвіла від підприємства. На сьогодні думки вчених різняться щодо однозначного підходу стосовно цього питання. Отже, існує підхід, що гудвіл не можна відокремити від суб'єкта господарювання, і навпаки – він підлягає ідентифікації та класифікації [8, с. 12].

У Цивільному кодексі України (ч. 1 ст. 201) до особистих немайнових благ, які охороняються цивільним законодавством, віднесено ділову репутацію. У вітчизняних законодавчих документах гудвіл розкривається як вартість ділової репутації суб'єкта господарювання. Це нематеріальне благо юридичної особи, що формується на основі суспільної або громадської оцінки, яка враховує комплекс різних заходів, до яких входить престижність торговельної марки, лідерські позиції на ринку, ділові якості тощо.

Відповідно до економічного підходу, під гудвілом розуміють сукупність нематеріальних чинників (активів), наявність яких забезпечує конкурентні переваги для підприємств і дає можливість отримувати додатковий дохід [10].

М. І. Бондар вказує на те, що за економічним підходом під гудвілом (відповідно і під внутрішньогенерованим) варто розуміти окремі активи (кваліфікація персоналу, технології, високий рівень менеджменту й ін.) [1, с. 529].

Згідно економічним підходом гудвіл варто розуміти, як сукупність неідентифікованих і неоцінених нематеріальних ресурсів підприємства. Відповідно до цього підходу гудвіл має бути відображеним в обліку протягом всього періоду існування суб'єкта господарювання через його властивість впливати на фінансовий результат діяльності.

Цей підхід допускає визнання гудвіла не тільки під час придбання підприємства, а й протягом його поточної діяльності (внутрішній гудвіл).

Відповідно до бухгалтерського підходу гудвіл визнається тільки під час придбання підприємства, консолідації звітності та в процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів. Бухгалтерський підхід щодо розкриття і трактування гудвіла відповідно до чинного законодавства регулюється П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Гудвіл буде оцінюватися як перевищення ринкової вартості підприємства над його балансовою вартістю. Під час підрахунку можна отримати як позитивний, так і негативний результат. Відповідно позитивна різниця буде визнана гудвілом і віднесена до активів компанії, а негативна – як гудвіл не визнається, а отже, відноситься до складу доходів.

М. Тірні зазначає, що нематеріальні цінності такого типу, як гудвіл є мотиваційним фактором у прийнятті рішення про придбання. Саме гудвіл вказує на надмірну прибутковість компанії. Всі нематеріальні активи, придбані у бізнес-поєднаннях, яких позначають, як гудвіл, потрібно ідентифікувати, оцінити та розкрити, а не зазначати однією сумою у фінансовій звітності [14].

На думку Х. Пінг, Бао Ді, необхідно періодично оцінювати гудвіл протягом нормального бізнес-періоду заради підтримання та вдосконалення комерційного добробуту підприємств, а не лише тоді, коли передаються права на активи або інвестуються як акції [13].

Погоджуємося з авторами щодо необхідності ведення обліку внутрішнього гудвіла через виокремлення його складових. Це дасть змогу окреслити сильні сторони підприємства під час його діяльності, а також за необхідності продажу.

Запропоновано під внутрішнім гудвілом розуміти сукупність інтелектуальних активів (людських, клієнтських, організаційних, соціальних, екологічних, персонального внутрішнього гудвілу керівника, НМА пов'язаних з контрактами), економічних та інших переваг суб'єкта господарювання, що впливають на ефективність ведення його бізнесу і конкурентоспроможність, використовується в поточній діяльності з метою отримання майбутніх вигод і додаткових прибутків [15, с. 200].

З огляду на те, що внутрішній і зовнішній гудвіл мають спільні ознаки, потребують виокремлення аспекти, які вказують на різницю між ними. Розкриття порівняльної характеристики дасть змогу глибше вникнути в сутність кожного з них (табл. 1).

Для чіткого розуміння природи гудвіла поняття «внутрішній гудвіл» і «зовнішній гудвіл» необхідно розрізняти з урахуванням відмінностей, що наведено в табл. 1. Зовнішній гудвіл буде розраховуватися за правилами бухгалтерського обліку, а внутрішній є показником управлінського обліку.

Таблиця 1

Відмінні ознаки внутрішнього і зовнішнього гудвіла

№ з/п	Назва ознаки	Внутрішній гудвіл	Зовнішній гудвіл
1.	Відображення в системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності	Не відображається	Відображається

продовження таблиці 1

2.	Відображення у внутрішньогосподарській звітності	Відображається	Рішення адміністрації
3.	Сфера використання	Впливає на прийняття рішень менеджерами в поточній діяльності підприємства, необхідний для встановлення попередньої вартості компанії	Дає змогу оцінити різницю між ринковою і балансовою вартістю компанії під час її продажу
4.	Облікові вимірники (способи відображення інформації)	Грошова одиниця, години, штатні одиниці, якісні показники	Грошова одиниця
5.	Користувачі інформації	Внутрішні і менеджери	Внутрішні і зовнішні користувачі
6.	Методи і методика обліку	Обирається підприємством самостійно	Визначено П(С)БО
7.	Методи оцінювання	Обирається підприємством самостійно	Визначено П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»
8.	Обов'язковість ведення обліку	Рішення адміністрації	За наявності такого активу є обов'язковим згідно із законодавством
9.	Точність інформації	Наявність приблизних оцінок	Зафіксований показник у фінансовій звітності
10.	Деталізація даних	Відповідні групи інтелектуальних активів, економічних та інших переваг	Узагальнений показник
11.	Спосіб виникнення	У процесі поточної діяльності підприємства	Під час придбання підприємства, консолідації звітності та у процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів
12.	Агенти оцінювання	Внутрішні	Зовнішні
13.	Відкритість даних	Комерційна таємниця	Широкий доступ

Джерело: узагальнено і доповнено авторами.

Поки що нормативно-законодавчих документів щодо відображення внутрішнього гудвіла у фінансовому обліку не розроблено. Через невідпрацьованість методики фінансового обліку внутрішнього гудвілу загалом і за його складовими неможливо оцінити ринкову вартість підприємства під час його поточної діяльності, що негативно впливає на управління вартістю і діяльністю компанії. На перспективу обліковувати внутрішній гудвіл доречно не тільки у фінансовому, а й в управлінському обліку.

На рис. 1 узагальнено нематеріальні ресурси підприємства та наведено взаємозв'язок між ними в системі фінансового й управлінського обліку.

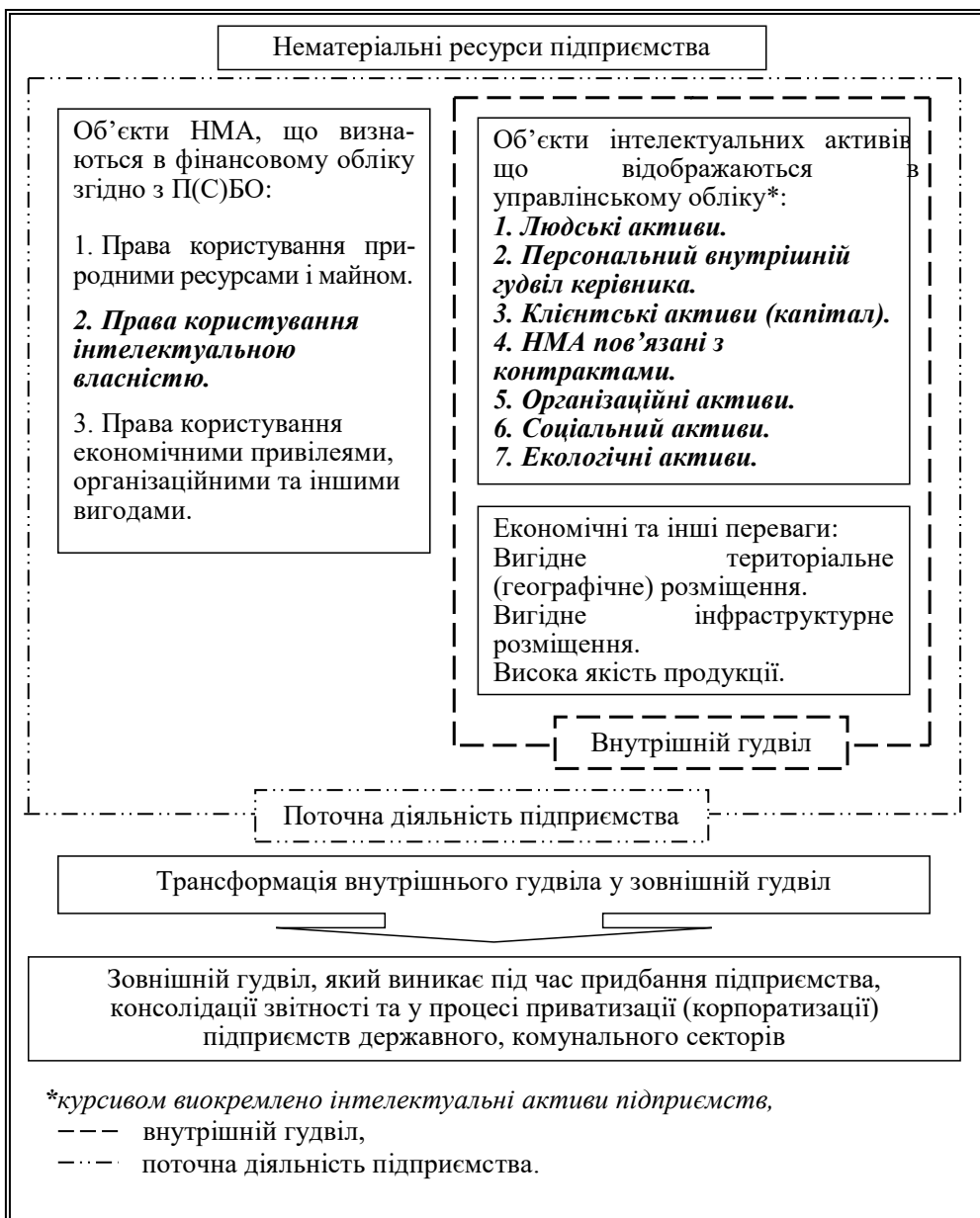


Рис. 1. Структура і взаємозв'язок складових нематеріальних ресурсів підприємства в фінансовому й управлінському обліку

Джерело: розроблено авторами.

Нематеріальні ресурси підприємства можуть бути об'єднані в такі групи:

- 1) об'єкти НМА, що визнаються в фінансовому обліку згідно з П(С)БО;
- 2) об'єкти інтелектуальних активів, що відображаються в управлінському обліку;

3) інтелектуальні активи підприємства, що визнаються в фінансовому обліку згідно з П(С)БО (права користування інтелектуальною власністю) та інтелектуальні активи, що відображаються в управлінському обліку;

4) внутрішній гудвіл, що складається з об'єктів інтелектуальних активів, які відображаються в управлінському обліку й економічних та інших переваг;

5) зовнішній гудвіл, що виникає під час придбання підприємства, консолідації звітності та в процесі приватизації (корпоратизації) підприємств державного, комунального секторів.

Внутрішній гудвіл наявний протягом поточної діяльності підприємства і формується на основі складених всіх інтелектуальних активів, а також економічних та інших переваг, що не обліковуються в бухгалтерському обліку. Він має бути об'єктом управління за своїми складовими.

Для обліку об'єктів (рис. 1), що належать до інтелектуального капіталу і формують внутрішній гудвіл, необхідно відкрити відповідні аналітичні рахунки, залишки за якими визначатимуть загальну вартість внутрішнього гудвіла.

До внутрішнього гудвіла можуть бути залучені інтелектуальні активи за їх видами, які доречно обліковувати на субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл». Відкриття аналітичних рахунків, що входять до внутрішнього гудвіла, наведено на прикладі підприємств харчової промисловості. Їх групування відповідатиме групі інтелектуальних активів і буде пов'язано з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, а саме: людські активи (192.1 «Людські активи»); персональний внутрішній гудвіл керівника (192.2 «Персональний внутрішній гудвіл керівника»); клієнтські активи (192.31 «Клієнтські активи. Постачальники», 192.32 «Клієнтські активи. Покупці», 192.33 «Клієнтські активи. Потенційні покупці»); НМА, пов'язані з контрактами (192.41 «Договори про відмову від конкуренції», 192.42 «Договори про конфіденційність», 192.43 «Сприятливі трудові договори», 192.44 «Сприятливі договори страхування», 192.45 «Договори з постачальниками», 192.46 «Договори з покупцями»); організаційні активи (192.51 «Власнорозроблене програмне забезпечення», 192.52 «Організаційні активи. Маркетингові», 192.53 «Сертифікат відповідності продукції», 192.54 «Незапатентовані технології», 192.55 «Незапатентовані рецепти»); соціальні активи (192.6 «Соціальні активи»); екологічні активи (192.71 «Екологічний аудит», 192.72 «Екологічні інноваційні технології», 192.73 «Екологічні заходи») [15, с. 201].

Такий підхід вимагає внесення змін до форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», у частині окремого відображення зовнішнього і внутрішнього гудвіла. Зовнішній гудвіл варто розкривати в статті 1060, а внутрішній гудвіл – у статті 1055. Також потрібно внести уточнення в Розділ 1 Приміток до річної фінансової звітності через включення рядка 095 «Внутрішній гудвіл».

З метою розвитку обліку внутрішнього гудвіла в фінансовому обліку до рахунка 42 «Додатковий капітал» необхідно відкрити субрахунки 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу», 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу» для ведення обліку інтелектуального капіталу – де за кредитом цього субрахунка буде відображатися приріст інтелектуального капіталу, що формується на підприємстві, а

за дебетом – списання інтелектуальних активів, яких припиняють використовувати на підприємстві.

Введення субрахунка 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу» доцільне в процесі купівлі або приєднанні іншого підприємства. У такому разі необхідно відобразити на балансі отримані активи і зобов'язання та визначити отриманий інтелектуальний капітал. Ця операція в обліку буде відображена за дебетом субрахунка 191 «Зовнішній гудвіл» і кредитом субрахунка 426 «Інтелектуальний капітал по зовнішньому гудвілу». Інтелектуальний капітал за зовнішнім гудвілом може визначатися за методикою обліку інтелектуальних активів за основними його складовими (людські активи; персональний внутрішній гудвіл керівника; клієнтські активи; НМА, пов'язані з контрактами; організаційні активи; соціальні активи; екологічні активи). Паралельно підприємство може вести облік внутрішнього гудвіла, який у пасиві балансу буде зафіксований як інтелектуальний капітал за внутрішнім гудвілом.

Формування внутрішнього гудвіла відобразатиметься за дебетом субрахунка 192 «Внутрішній гудвіл» та кредитом субрахунка 427 «Інтелектуальний капітал по внутрішньому гудвілу». Це зумовлено тим, що підприємство протягом певного періоду несе витрати на створення інтелектуальних активів. Під час створення інтелектуального капіталу в обліку такі операції відображаються за дебетом рахунків 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» та кредитом рахунків 65 «Розрахунки за страхуванням», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 68 «Розрахунки за іншими операціями», що у результаті зменшуватиме базу оподаткування і, відповідно, прибуток підприємства протягом певного періоду, хоча фактично витрати на створення інтелектуальних активів призведуть до збільшення внутрішнього гудвіла підприємства і відповідно – його вартості. Тут виникає протиріччя, що потребує усунення для відображення реальної вартості підприємства через врахування інтелектуальних активів, які в сукупності становлять внутрішній гудвіл.

Врахування цієї пропозиції у фінансовому обліку не призведе до зменшення реальної вартості підприємства та не суперечитиме принципу повного розкриття інформації під час її відображення у фінансовій звітності. Відповідно у фінансовій звітності буде відображена інформація (про фактичні господарські операції), яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Вплив інформації про внутрішній гудвіл (інтелектуальні активи) на управлінські рішення, у т. ч. стратегічні – безперечний. Принцип балансового узагальнення, який розкривається через впорядкування об'єктів обліку і узагальнення інформації про факти господарської діяльності також буде збережено. Відповідно, відображення внутрішнього гудвіла на рахунку 19 «Гудвіл» – збільшуватиме підсумок Розділу 1 активу балансу «Необоротні активи», а відображення інтелектуального капіталу на рахунку 42 «Додатковий капітал» – збільшуватиме підсумок Розділу 1 пасиву балансу «Власний капітал». Така методика обліку дасть змогу фіксувати зростання вартості підприємства. За відомим на сьогодні підходом подібні операції списуються протягом звітного періоду на витрати підприємства, чим зменшують прибуток, що не призводить до зростання вартості підприємства.

За рахунок взаємодії сукупності всіх складових НМА, що відображаються в фінансовому обліку, та інтелектуальних активів, які формують внутрішній гудвіл і розкриваються в управлінському обліку, виникає синергетичний ефект, що впливає на внутрішнє і зовнішнє середовище.

Вплив НМА й інтелектуальних активів на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства наведено на рис. 2.

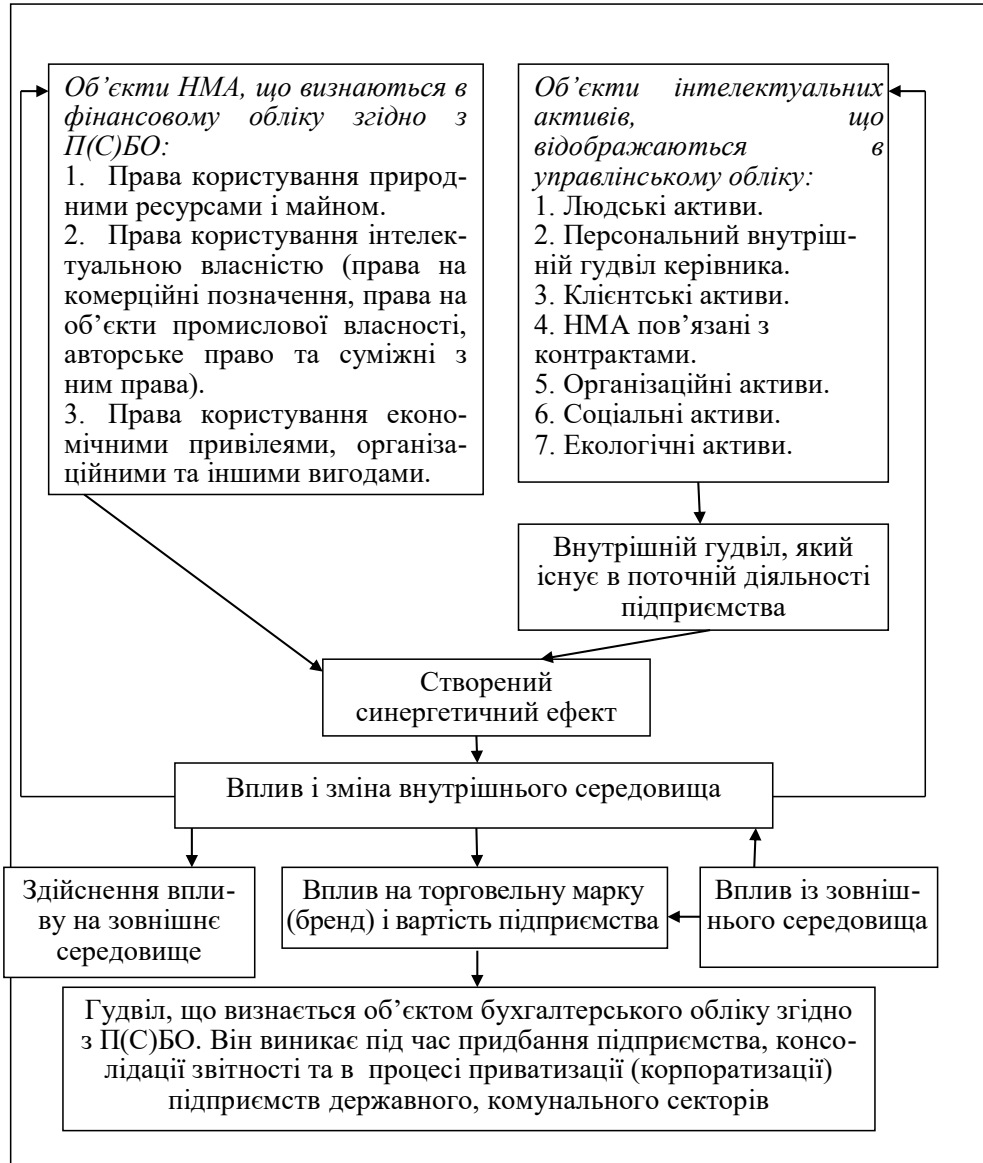


Рис. 2. Вплив НМА й інтелектуальних активів на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства

Джерело: розроблено авторами.

У процесі використання людських активів необхідно враховувати, що знання і зусилля команди фахівців у процесі їхньої взаємодії можуть посилюватися.

Внутрішнє середовище підприємства змінюється під час господарської діяльності і взаємодії сукупності користувачів (власників, менеджерів, працівників), що базується на використанні інформації управлінського обліку, яка відображається у внутрішній документації і звітності. У зв'язку з використанням сукупності нематеріальних ресурсів підприємства відбуваються такі зміни у внутрішньому середовищі: накопичення інформації про інтелектуальні активи в управлінському обліку, що потребує посилення аналітичної роботи; зміна мікроклімату в колективі; підвищення мотивації працівників щодо здобуття нових знань (підвищення кваліфікації працівників, їхня участь у тренінгах, семінарах); підвищення рівня соціальної захищеності працівників; зростання соціальної мотивації; підвищення особистої репутації керівника і персоналу.

Оскільки суб'єкти господарювання не можуть бути ізольованими від зовнішнього середовища, то протягом своєї господарської діяльності вони взаємодіють з учасниками економічних відносин. Вплив на зовнішнє середовище суб'єктів господарювання формують окремі групи агентів, зокрема споживачі, покупці, клієнти, постачальники, підрядники, партнери по бізнесу, замовники, конкуренти, владні структури, банківські установи, громадські організації, місцеві жителі. Зазвичай зовнішні користувачі не мають доступу до внутрішньої документації і звітності, але у деяких випадках вони можуть потребувати такої інформації. До прикладу, під час перевірок податкових органів, на запит банку в процесі надання кредиту або в разі шахрайського заволодіння внутрішньою інформацією конкурентами. Нині виникає потреба в її отриманні для обґрунтування відповідних заходів. Належне інформування користувачів зовнішнього середовища про результати своєї діяльності (наприклад, про екологічні, соціальні активи) є необхідною умовою зміцнення іміджу компанії. Підтримка підприємством освітніх, спортивних, культурних заходів і участь у вирішенні екологічних проблем з одночасним і належним розкриттям інформації може позитивно вплинути на рейтинг торговельної марки (бренду), а отже, на вартість підприємства.

Особливе місце у системі управлінського обліку займає інформація про нематеріальні ресурси, що стосується взаємодії з конкурентами і виходить з підприємства в зовнішнє середовище. Небажаний витік такої інформації може завдати серйозних збитків компанії, знизити її вартість. Відповідно в процесі поступлення із зовнішнього середовища інформації про високі стандарти якості виробленої конкурентами продукції або їх інноваційні підходи щодо використання своїх інтелектуальних активів, підприємство отримує реальний стимул до підвищення власних стандартів і впровадження новітніх підходів до розвитку інтелектуальних активів.

Загалом діяльність підприємства не може прямо впливати на зовнішнє середовище, але ведення управлінського обліку НМА й інших інтелектуальних активів та вчасне проведення аналітичних процедур щодо ефективного використання, контролю і їх захисту дає змогу встановити і передбачити ситуації, які є важливими або загрозливими для підприємства. Це дасть можливість вчасно обрати відповідний варіант дій для використання, збереження, розвитку НМА й інтелектуальних активів.

Підвищення ефективності і правильне управління НМА й внутрішнім гудвілом підприємства, взаємодія внутрішнього і зовнішнього середовища впливають на торговельну марку (бренд) і вартість підприємства. Зазначені вище процеси, що відбуваються протягом життєвого циклу підприємства, під час його продажу формують гудвіл.

Управління внутрішнім гудвілом має супроводжуватися оцінюванням слабких і сильних сторін підприємства для посилення або утримання ринкових позицій на внутрішніх і зовнішніх ринках. Необхідно постійно аналізувати рівень внутрішнього гудвіла, а на методологічному рівні займатися пошуком варіантів визнання цих об'єктів обліку із забезпеченням їхнього нормативно-законодавчого захисту. Загалом свідомий пошук і розуміння джерел формування і зростання внутрішнього гудвіла сприяє обґрунтуванню заходів, спрямованих на зростання популяризації торговельної марки (бренду), підвищення ділової репутації компанії та її ринкової вартості. Дослідження динаміки внутрішнього гудвіла необхідно здійснювати протягом всього життєвого циклу підприємства, що передбачає ведення внутрішньої документації і складання управлінської звітності про внутрішній гудвіл у розрізі його складових. Також інформація про внутрішній гудвіл, що розкривається в управлінському обліку, може бути використана для складання Звіту про управління.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Необхідно розрізняти поняття «внутрішній гудвіл» і «зовнішній гудвіл» для відокремлення їх в обліку. Хоча вони мають спільні ознаки, між внутрішнім і зовнішнім гудвілом наявна різниця, яка стосується: відображення в системі бухгалтерського обліку і фінансовій звітності; відображення у внутрішньогосподарській звітності; сфери використання; облікових вимірників (способів розкриття інформації); користувачів інформації; методів і методики обліку; методів оцінювання; обов'язковості ведення обліку; точності інформації; деталізації даних; способу виникнення; агентів оцінювання; відкритості даних.

Для встановлення впливу нематеріальних ресурсів на вартість підприємства їх узагальнено в системі фінансового й управлінського обліку з поділом на п'ять груп та наведено взаємозв'язок між ними.

Через наявність внутрішнього гудвіла під час всієї поточної діяльності компанії у вигляді необлікованих нематеріальних активів необхідно окремо відображати його й деякі аналітичні рахунки до нього в системі фінансового й управлінського обліку підприємства. Аналітичні рахунки варто відносити до відповідної групи інтелектуальних активів, що буде пов'язано з Планом рахунків бухгалтерського обліку. Для ведення обліку інтелектуального капіталу, що формується на підприємстві, до рахунка 42 «Додатковий капітал» рекомендовано відкрити субрахунки для обліку інтелектуального капіталу за зовнішнім і внутрішнім гудвілом, що дасть змогу уникнути зменшення реальної вартості підприємства та не суперечитиме принципу повного відображення інформації під час її відображення у фінансовій звітності. Принцип балансового узагальнення також буде збережено. На перспективу згідно з чинним законодавством необхідно розробляти методики для визнання й обліку об'єктів, що нині входять до внутрішнього гудвіла та відображаються тільки в управлінському обліку, в систему фінансового обліку.

На нормативно-законодавчому рівні необхідно розробляти методики для визнання, оцінювання, документування, обліку і відображення у фінансовій звітності об'єктів, що входять до внутрішнього гудвілу, для їх відображення в системі фінансового обліку.

Література

1. Бондар М. І. Визнання гудвілу при придбанні підприємства з метою його відображення в обліку. *Формування ринкової економіки* : наук. зб. / Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» ; [відп. ред. О. О. Беляєв]. Київ, 2010. Вип. 24. С. 528–536.
2. Вакун В. О. Гудвіл як об'єкт бухгалтерського обліку: сутність, класифікація, шляхи розвитку. *Інноваційна економіка*. 2011. № 5. С. 135–141.
3. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кулага О. М. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : метод. посіб. / Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. 4-е вид. Київ : ФПБАУ, 2013. 267 с.
4. Гороховець Ю. А. Облік і аналіз нематеріальних активів в системі вартісно-орієнтованого управління : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / ДССУ «Нац. акад. статистики, обліку та аудиту». Київ, 2018.
5. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / КНЕУ. Київ, 2017.
6. Задорожний З.-М. В., Судин Ю. А. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об'єкт формування управлінського обліку. *Науковий вісник Полісся*. 2018. № 3 (15). С. 90–95.
7. Касич А. О., Плахотнікова М. Г. Гудвіл підприємства: сутність та обліково-аналітичне забезпечення у практиці українських і зарубіжних підприємств. *Ефективна економіка*. 2015. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4620> (дата звернення: 16.12.2021).
8. Корчемлюк А. І., Литвинчук І. Л., Циганенко Г. В. Гудвіл корпоративних підприємств : моногр. / [наук. ред. Є. І. Ходаківський]. Житомир, 2013. 160 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств». Затверджено Наказом МФУ від 07.07.1999 № 163. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750> (дата звернення: 16.12.2021).
10. Соколов Я. В., Пятков М. П. Гудвилл: «новая» категория бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет*. 1997. № 2. С. 46.
11. Травін В. В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С. 197–201.
12. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства: економічна природа, проблеми оцінки та обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 9. С. 20–23.
13. Ping H. D., Bao D. Valuating goodwill of cultural enterprises using wavelet neural network. *International journal of u- and e-Service. Science and Technology*. 2014. Vol. 7, 4. P. 147–158.
14. Tearney M. G. Accounting for Goodwill: a realistic approach. *The Jourof Accountancy*. 1973. July. P. 41–45.

15. Zadorozhnyi Z.-M., Yasyshena V., Muravskiy V., Ometsinska I. Evolution of accounting for intangible assets and its transformation to international requirements. *Financial and credit activities: problems of theory and practice*. 2021. № 5 (40). P. 191–201.

References

1. Bondar, M. I. (2010). Vyznannia hudvilu pry prydbanni pidprijemstva z metoiu yoho vidobrazhennia v obliku [Recognition of goodwill when acquiring an entity for the purpose of accounting for it]. *Formuvannia rynkovoï ekonomiky - Formation of a market economy* (ed. by O. O. Bieliaiev), 24, 528–536 [in Ukrainian].
2. Vakun, V. O. (2011). Hudvil yak ob'iekt bukhhalterskoho obliku: sutnist, klasyfikatsiia, shliakhy rozvytku [Goodwill as an object of accounting: essence, classification, ways of development]. *Innovatsiina ekonomika - Innovative economy*, 5, 135–141 [in Ukrainian].
3. Holov, S. F., Kostiuchenko, V. M., & Kulaha, O. M. (2013). Transformatsiia finansovoi zvitnosti ukraïnskykh pidprijemstv u finansovu zvitnist za mizhnarodnymy standartamy [Transformation of the financial statements of Ukrainian enterprises into financial statements according to international standards]. Kyiv: FPBAU [in Ukrainian].
4. Horokhovets, Yu. A. (2018). Oblik i analiz nematerialnykh aktyviv v systemi vartisno-orientovanoho upravlinnia [Accounting and analysis of intangible assets in the system of cost-oriented management] (Candidate dissertation). Kyiv: Natsionalna akademiia statystyky, obliku ta audytu.
5. Dyba, V. M. (2017). Oblik ta analiz nematerialnykh aktyviv v umovakh insty-tutsiinykh zmin: teoriia i metodolohiia [Accounting and analysis of intangible assets in the context of institutional change: theory and methodology] (Doctoral dissertation). Kyiv: Kyivskiy natsionalnyi ekonomichnyi universytet.
6. Zadorozhnyi, Z.-M. V. & Sudyn, Yu. A. (2018). Vytraty na formuvannia vnutrishnoho hudvilu yak ob'iekt formuvannia upravlinskoho obliku [Costs for the formation of internal goodwill as an object of formation of management accounting]. *Naukovyi visnyk Polissia - Scientific Bulletin of Polissya*, 3 (15), 90–95 [in Ukrainian].
7. Kasych, A. O. & Plakhotnikova, M. H. (2015). Hudvil pidprijemstva: sutnist ta oblikovo-analitychne zabezpechennia u praktytsi ukraïnskykh i zarubizhnykh pidprijemstv [Goodwill enterprises: the essence and accounting and analytical support in the practice of Ukrainian and foreign enterprises]. *Efektivna ekonomika - Efficient economy*, 12. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4620> [in Ukrainian].
8. Korchemliuk, A. I., Lytvynchuk, I. L., Tsyhanenko & H. V. (2013). Hudvil korporatyvnykh pidprijemstv [Goodwill of corporate enterprises] (ed. by Ye. I. Khodakivskiy). Zhytomyr.
9. Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 19 «Obiednannia pidprijemstv»: zatverdzheno nakazom MFU vid 07.07.1999 r. № 163 [National accounting standard 19 Business combinations: from July 7th 1999, No. 163]. Retrieved from: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> [in Ukrainian].

10. Sokolov, Ya. V. & Pyatov, M. P. (1997). Gudvill: «novaya» kategoriya buhgalterskogo ucheta [Goodwill: the «new» category of accounting]. *Buhgalterskiy uchets – Accounting*, 2, 46 [in Russian].
11. Travin, V. V. (2010). Osoblyvosti orhanizatsii bukhhalterskoho obliku vnutrishnoho hudvilu yak proiavu sotsialnoho kapitalu na mikroekonomichnomu rivni [Features of internal goodwill accounting as a manifestation of social capital at the microeconomic level]. *Visnyk ZhDTU – ZhSTU Bulletin*, 2 (52), 197–201 [in Ukrainian].
12. Umantsiv, H. V. (2006). Vnutrishnii hudvil pidpriemstva: ekonomichna pryroda, problemy otsinky ta obliku [Internal goodwill of the enterprise: economic nature, problems of valuation and accounting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt – Accounting and Auditing*, 9, 20–23 [in Ukrainian].
13. Ping, H. D. & Bao, Di (2014). Valuating goodwill of cultural enterprises using wavelet neural network. *International journal of u- and e-Service. Science and Technology*. Vol. 7, No. 4, 147-158 [in English].
14. Tearney, M.G. (1973). Accounting for Goodwill: a realistic approach. *The Jourof Accountancy*. July, 41-45 [in English].
15. Zadorozhnyi, Z.-M., Yasysheha, V., Muravskiy, V. & Ometsinska, I. (2021). Evolution of accounting for intangible assets and its transformation to international requirements. *Financial and credit activities: problems of theory and practice*, 5 (40), 191-201 [in English].

Статтю отримано 21 жовтня 2021 р.
Article received October 21, 2021.