

УДК 658:65.015.3  
© 2017

**Л.М. ВАСІЛЬЄВА,  
Н.В. БОНДАРЧУК,**  
доктори наук з державного управління

Дніпропетровський державний  
аграрно-економічний університет,  
Україна  
E-mail: l.m.vas@mail.ru  
вул. С. Єфремова, 25, м. Дніпро

**ДІЛОВА РЕПУТАЦІЯ  
ПІДПРИЄМСТВА  
ЯК ОБ'ЄКТ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

*Визначено, що ділова репутация є принципово новим об'єктом бухгалтерського обліку, що характеризується як нематеріальна, особиста, унікальна природа даного об'єкта; існує причинно-наслідковий зв'язок між наявністю в підприємства ділової репутации та його конкурентними перевагами. Проаналізовано поняття “гудвіл” та “ділова репутация”. Сформульовано низку заходів щодо формування в бухгалтерському обліку інформації щодо придбанної ділової репутации та її відображення в бухгалтерській фінансовій звітності, а також коригування складу і кореспонденції рахунків, що використовуються для відображення даних фактів.*

*Ключові слова:* бухгалтерський облік, гудвіл, ділова репутация, нематеріальний актив.

У сучасному світі успіх багато в чому визначається ступенем адаптації підприємства до динаміки змін, що прискорюються і ускладнюються, відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищах. З розвитком ринкових відносин у складі майна підприємств з'явився новий вид засобів, відмітною особливістю яких є відсутність матеріально-натуральної форми – нематеріальні активи. Індивідуальні переваги та лідерство все більше залежать від ефективного використання унікальних за своєю природою факторів нематеріального, невідчутного характеру, що включають в себе об'єкти інтелектуальної власності.

Сьогодні очевидно, що нематеріальні активи здатні відігравати значну роль в процесі отримання підприємством прибутку. Одним з таких нематеріальних активів є “ділова репутация”.

Вагомий внесок у дослідження проблем формування ділової репутации, як об'єкта бухгалтерського обліку, внесли і зарубіжні, і вітчизняні вчені, а саме: О.М. Гребешкова [1], Г.М. Десмонд [2], Р.Е. Келлі [2],

І.М. Репіна [5], І.В. Саприкіна [6], О.В. Шиманська [1] та інші науковці. Проте як в українській, так і в міжнародній практиці не існує єдиного підходу до трактування категорії “ділова репутация”, відображення ділової репутации на рахунках бухгалтерського обліку, тому викладене вимагає додаткових наукових досліджень, що і стало метою статті.

Бурхливий характер сучасної національної та світової економічних систем зумовлює зростання величини і розширення спектра ризиків у прийнятті рішень суб'єктами ринкових відносин, що закономірно призводить до підвищення вимог відносно забезпечення достовірності інформаційної основи таких рішень, значна частина елементів якої формується в бухгалтерському обліку та розкривається в бухгалтерській фінансовій звітності підприємства. На тлі згаданих явищ особливої уваги з боку наукової спільноти заслуговують проблеми методики бухгалтерського обліку найбільш дискусійних і суперечливих об'єктів, одним з яких є ділова репутация підприємства.

У світовій практиці прийнято визначати вартість ділової репутації підприємства поняттям “гудвіл” (від англ. *goodwill* – добра воля). Одне з найбільш точних визначень гудвілу дано Г. Десмондом та Р. Келлі у книзі “Посібник по оцінці бізнесу”. Гудвіл визначається як “сукупність тих елементів бізнесу або персональних якостей, які стимулюють клієнтів продовжувати користуватися послугами даного підприємства або даної особи і які приносять компанії прибуток понад той, який необхідний для отримання розумного доходу на всі інші активи підприємства, включаючи всі ті нематеріальні активи, що можуть бути виділені та окремо оцінені” [2].

Характеризуючи поняття ділової репутації підприємства, необхідно виділити два напрями – теоретико-методологічний та нормативно-методичний.

У рамках теоретико-методологічного напрямку період найбільш інтенсивних наукових досліджень у сфері обліку ділової репутації припадає на кінець XIX – першу половину XX ст. Переважно представники британо-американської наукової школи – Дж. Баурн, Л. Діксі, М. Тіллард, У. Гандріх, П. Лик, Р. Монтгомері, Ф. Пікслей, У. Патон та ін. – ініціювали й розвинули дискусію про економічний сенс та походження гудвілу, як категорії бухгалтерського обліку, що дозволило подолати період невизнання ділової репутації і довести необхідність відображення її життєвого циклу в обліку та звітності. Разом з тим зазначимо, що все ж основним результатом зазначеної дискусії виявився підхід до оцінки ділової репутації (різниця між ціною придбання підприємства, як єдиного майнового комплексу, і балансовою вартістю його власного капіталу), у той час як питання методології та методики обліку гудвілу залишилися маловивченими і вирішувалися на практиці абсолютно різними способами.

Починаючи з 1920-х років, до досліджень британських і американських учених активно підключилися представники континентальної школи – Е. Шмаленбах, Дж. Кетлетт і Н. Олсен, Р. Гинтер, Буссе фон Колбі, Ж. Рішар та ін. Причому у фокусі уваги європейських дослідників здебільшого знаходилися

питання методики обліку ділової репутації, проблеми узагальнення сформованих національних облікових практик і трансформації накопиченого досвіду в положення стандартів і регуляторів обліку та звітності. У результаті в багатьох національних нормативно-методичних документах (Стандарти загальноприйнятої бухгалтерської практики Великобританії, Комерційний кодекс Німеччини, Генеральний план рахунків Франції тощо) у другій половині XX ст. з'явилися вимоги і рекомендації, відповідно до яких ділова репутація однозначно трактувалася як об'єкт нематеріальних активів, що підлягає лінійній амортизації протягом строку, який визначається на основі професійного судження бухгалтера.

Щодо вітчизняних учених, то вони розпочали дослідження проблем обліку ділової репутації лише в кінці 1990-х років. Проте їх активну участь у розвитку міжнародних науково-дослідних проектів спільно із зарубіжними вченими, залученими до роботи міжнародних і національних інститутів регулювання обліку та звітності, дозволили розкрити між- і внутрішньосуб'єктні протиріччя, що склалися в методології та методиці обліку ділової репутації до початку XXI ст., і розвинути за цими напрямками глибоку наукову дискусію.

Так, О.М. Гребешкова та О.В. Шиманська зазначають, що ділова репутація є нематеріальним активом сучасної компанії (фірми, підприємства), який має для неї стратегічну значущість, а отже, відноситься до стратегічних активів [1].

І.В. Саприкіна наголошує на тому, що ділова репутація – це інформація, яка набула рис суспільного знання про досягнення тієї чи іншої особи. Ділова репутація ґрунтується на висновках щодо морального обличчя, ділових якостей і законслухняності фізичної особи і пов'язується в сучасному баченні найчастіше з добрим ім'ям фізичної або юридичної особи [6].

З юридичної точки зору, ділова репутація – це оцінка діяльності юридичної особи чи фізичної особи-підприємця, яка ґрунтується на висновках щодо ділових якостей та морального обличчя цих суб'єктів, дотримання

вимог законодавства (законослухняність) і належного виконання договірних та інших зобов'язань перед діловими партнерами і споживачами [7].

Щодо другого напряму, нормативно-методичного, то поняття “ділова репутація” ототожнюється з поняттям “гудвіл”.

Так, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 19 “Об’єднання підприємств”, гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. Негативний гудвіл – перевищення частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання [3].

Відповідно до Податкового Кодексу України, гудвіл – нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між балансовою вартістю активів підприємства і його звичайною вартістю, як цілісного майнового комплексу, що виникає внаслідок використання кращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів (робіт, послуг), нових технологій тощо [4].

На відміну від національного П(С)БО, Міжнародний стандарт фінансової звітності МСФЗ 22 “Об’єднання компаній” виокремлює поняття ділової репутації та гудвілу. Так, ділова репутація – перевищення вартості купівлі над придбаним інтересом у справедливій вартості ідентифікованих придбаних активів і зобов'язань станом на дату здійснення операції обміну. Гудвіл (який виникає в результаті придбання) – це платіж, на який погоджується новий власник під-

приємства в надії отримати в майбутньому економічний зиск.

Поділяємо точку зору І.М. Репіної, яка зазначає, що ділова репутація інтегрує в собі всі особливі види вкладення капіталу підприємства, а також характеризує його потенціал і фінансову стабільність [5].

Отже, ділова репутація принципово новий об'єкт бухгалтерського обліку, що характеризується, як: нематеріальна, особлива, унікальна природа даного об'єкта; існує причинно-наслідковий зв'язок між наявністю в підприємства ділової репутації та його конкурентними перевагами; взаємозв'язок наявності ділової репутації підприємства з можливістю отримання додаткових економічних вигод.

Формування в бухгалтерському обліку інформації щодо придбанної ділової репутації та її відображення в бухгалтерській фінансовій звітності передбачає необхідність уточнення складу фактів господарського життя, пов'язаних з визнанням і зміною вартості ділової репутації в обліку і звітності, а також коригування складу і кореспонденції рахунків, що використовуються для відображення даних фактів.

Пропонуємо для відображення фактів зміни ділової репутації (прийнята до обліку придбана ділова репутація підприємства; відображення приросту вартості придбанної ділової репутації підприємства; відображення знецінення придбанної ділової репутації підприємства) відкрити окремий субрахунок “Придбана ділова репутація” до активного рахунку 12 “Нематеріальні активи”, по дебету якого будуть відображатися факти, що приводять до зростання вартості придбанної ділової репутації (включаючи її визнання в

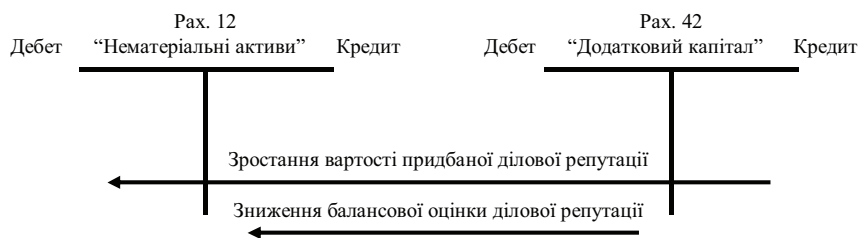


Схема відображення в обліку зміни вартості ділової репутації

обліку), а по кредиту – факти господарського життя, що визначають зниження балансової оцінки ділової репутації.

Згідно з принципом подвійного запису, необхідно відобразити і джерело виникнення ділової репутації, її приросту та зне-

цінення. У зв'язку з цим пропонується використання пасивного рахунку 42 “Додатковий капітал”, за кредитом якого буде відображатися виникнення придбаної ділової репутації та її здорожчання, а по дебету – знецінення (рисунок).

### Висновки

1. Ділова репутація – принципово новий об'єкт бухгалтерського обліку, що характеризується як нематеріальна, особиста, унікальна природа даного об'єкта; існує причинно-наслідковий зв'язок між наявністю в підприємства ділової репутації та його конкурентними перевагами; взаємозв'язок наявності ділової репутації підприємства з можливістю отримання додаткових економічних вигод.

2. Запропонована кореспонденція рахунків відносно відображення в обліку зміни

вартості ділової репутації, що передбачає віднесення вартісного еквівалента придбаної ділової репутації, яка оцінюється як різниця між ринковою вартістю підприємства та її власним капіталом, на окремі субрахунки рахунку 12 “Нематеріальні активи” та рахунку 42 “Додатковий капітал”, що дозволяє більш достовірно виявити джерела формування ділової репутації в пасиві бухгалтерського балансу і розгорнуто розкрити інформацію про гудвіл.

### Бібліографія

1. Гребешкова О.М. Ділова репутація як стратегічний актив компанії / О.М. Гребешкова, О.В. Шиманська // Стратегія розвитку України (економіка, соціологія, право): наук. журнал / Голов. ред. А.П. Степанов. – К.: Книжково-видав. НАУ, 2007. – Вип. 1–2. – С. 493–502.

2. Десмонд Г.М. Руководство по оценке бизнеса: пер. с англ. / Г.М. Десмонд, Р.Э. Келли. – М.: РОО, 1996. – 310 с.

3. П(С)БО 19 “Об'єднання підприємств” від 07.07.99 № 163 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

4. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

5. Репіна І.М. Ділова репутація підприємства: етимологія та оцінювання нематеріального активу / І.М. Репіна // Формування ринкової економіки: зб. наук. праць. – К.: КНЕУ, 2010. – С. 155–169.

6. Саприкіна І.В. Поняття честі, гідності, ділової репутації в сучасному цивільному праві / І.В. Саприкіна // Університетські наукові записки: часопис Хмельницького університету управління та права. – 2005. – № 3, Вип. 3. – С. 137–143.

7. Юридична енциклопедія: в 6 т. / Редкол.: Ю.С. Шемчученко (голова редкол.) та ін. – К.: Українська енциклопедія, 1999. – 774 с.