

ОБЛІК ВНУТРІШНЬОГО ГУДВІЛУ ЯК ОКРЕМОГО АКТИВУ

Завідняк О. В.

УДК 657.421.3

Анотація. Тези присвячені аналізу нормативної бази бухгалтерського та податкового обліку внутрішнього гудвілу і нематеріальних активів, складанню порівняльної характеристики нормативних документів та визначенню порядку визнання внутрішнього гудвілу як окремого активу.

Аннотация. Тезисы посвящены анализу нормативной базы бухгалтерского и налогового учёта внутреннего гудвилла и нематериальных активов, составлению сравнительной характеристики нормативных документов и определению порядка признания внутреннего гудвилла самостоятельным активом.

Annotation. The abstracts analyze the regulatory accounting and tax bases of internal accounting of goodwill and intangible assets, preparation of comparative characteristics of regulations and procedures for the recognition of an independent internal goodwill asset.

Ключові слова: внутрішній гудвіл, витрати, нематеріальний актив, міжнародні стандарти обліку, податкове законодавство.

Вартість підприємства і його акцій залежить як від внутрішніх, так і від зовнішніх факторів. Зовнішні фактори такі, як наявність конкурентів, вдале географічне положення, отримання надлишкового прибутку та ін., не залежать від самого підприємства і важко оцінюються. Зазвичай таку оцінку проводять експерти перед безпосереднім продажем підприємства, і вона є приблизною. Внутрішні фактори такі, як розвинена мережа покупців, власні торгові марки, інноваційні технології та ін., створюються самим підприємством під час його господарської діяльності, можуть їм змінюватися і контролюватися. Такі фактори складають частину репутації підприємства і можуть вважатися внутрішнім гудвілом. Однак, за умов сучасних вимог до ведення бухгалтерського обліку, такі фактори обліковуються у складі витрат в момент їх понесення і ніколи не визнаються активом, хоча підприємство має реальний актив, що приносить додаткові доходи. Невирішеність

питання визнання внутрішнього гудвілу, а також необхідності його включення до складу нематеріальних активів або виділення в окремий актив, робить цю тему актуальною на сьогоднішній день.

Термін «внутрішній гудвіл» рідко вживається у національних стандартах бухгалтерського обліку і взагалі не вживається у Податковому кодексі України. Однак, деякі складові внутрішнього гудвілу (база клієнтів, власні торгові марки) згадуються під час описання порядку ведення бухгалтерського обліку внутрішньостворених нематеріальних активів. То ж, перед тим, як визначити порядок обліку внутрішнього гудвілу, необхідно проаналізувати існуючу нормативну базу бухгалтерського і податкового обліку.

Що стосується міжнародних стандартів обліку, то 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 визнання внутрішньоствореного активу перешкоджає ряд проблем [1]:

- визначення наявності і моменту виникнення ідентифікованого активу, який буде створювати очікувані майбутні економічні вигоди;
- надійність визначення собівартості активу. У деяких випадках витрати на створення нематеріального активу самим підприємством неможливо відрізнити від витрат на підтримання або посилення внутрішньо створеного гудвілу підприємства або на здійснення повсякденної діяльності.

Таким чином, відповідно до МСФЗ 38 торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за суттю статті, створені самим підприємством, не підлягають визнанню в якості нематеріальних активів, бо їх неможливо відрізнити від витрат на розвиток бізнесу в цілому. Отже, такі статті не підлягають визнанню в якості нематеріальних активів.

З цими положеннями можна не погодитися, оскільки величину витрат на створення бази клієнтів, власної 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., яка підтверджена первинними документами. Підприємство має створити перелік статей витрат, що відносяться до кожного з таких активів.

Що стосується майбутніх економічних вигід, то, наприклад, база клієнтів такі вигоди буде приносити, оскільки кожному з клієнтів (за умови наявності контактної інформації клієнта) можна запропонувати індивідуальну цінову пропозицію, яка буде стимулювати його до більших закупівель. Власна нова торгова марка зацікавить існуючих і приверне нових покупців своєю неповторністю, а за умови високої якості продукту усі ці покупці можуть стати постійними клієнтами. Володіння технологіями, які ще не використовуються іншими підприємствами, надасть можливість випускати продукт з новими якісними характеристиками, які задовольнять більше коло покупців.

Таким чином, внутрішній гудвіл має усі підстави для визнання активом. Однак постає питання, визнавати його як внутрішньо створений нематеріальний актив або як окремий актив. Для відповіді на це питання необхідно детально проаналізувати порядок обліку нематеріальних активів відповідно до існуючої нормативної бази і з'ясувати, чи можливо застосовувати такі норми до обліку внутрішнього гудвілу. Порівняльна характеристика нормативних документів з обліку нематеріальних активів наведена у таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика бухгалтерської і податкової нормативної бази з обліку нематеріальних активів.

Критерій порівняння	ПСБО 8 «Нематеріальні активи» і МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»	Податковий кодекс України
1	2	3
Визнання в обліку	Внутривтворений нематеріальний актив може визнаватися активом, якщо підприємство може довести його до стадії готовності, зможе отримувати завдяки йому економічні вигоди і достовірно визначити його вартість.	Відсутня інформація про нематеріальні активи, створені власними силами.

Продовження табл. 1

1	2	3
Переоцінка	Підприємство може проводити переоцінку тих нематеріальних активів, для яких існує активний ринок.	Проведення переоцінки і відображення її результатів не передбачено. Існує можливість проведення індексації.
Знецінення та відновлення корисності	Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисної експлуатації тестуються на знецінення. Відновлення корисності можливо до найнижчої з вартостей: вартості відновлення або балансової вартості такого активу на дату відновлення без урахування попереднього знецінення.	Проведення тестування на знецінення та відновлення корисності не передбачено.
Обов'язковість проведення амортизації	Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисної експлуатації не амортизуються.	Не має виключень. Усі нематеріальні активи мають амортизуватися.
Термін корисної експлуатації	Встановлюється підприємством.	Авторські і суміжні з ними права, до яких можна було б віднести компоненти внутрішнього гудвілу, повинні амортизуватися не менше 2 років

Проаналізувавши таблицю, можна побачити, що майже за усіма критеріями податковий і бухгалтерський облік має розбіжності. Це означає, що у разі визнання внутрішнього гудвілу нематеріальним активом, створеним підприємством, у податковому обліку такий актив не буде визнаний, що призведе до постійних різниць у сумі переоцінок, знецінень та амортизаційних відрахувань. Але не тільки Податковий кодекс не відповідає вимогам визнання внутрішнього гудвілу, бухгалтерські стандарти також мають недоліки. Відновлення корисності відповідно до ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [2] і МСБО 38 «Нематеріальні активи» [3] може відбуватися тільки до найнижчої з вартостей: відновлюваної вартості або балансової вартості такого активу на дату відновлення без урахування попереднього знецінення. Це означає, що відновлювальна вартість не може перевищувати первісної вартості. Для внутрішнього гудвілу таке положення не підходить, оскільки корисність від бази клієнтів або власної торгової марки може перевищувати економічні вигоди, що очікувалися спочатку, а вартість такого активу на ринку - собівартість створення таких активів. Існуючі

норми тестування на знецінення та відновлення корисності не працюють для внутрішнього гудвілу. Замість тестування на знецінення можна було б проводити переоцінку, відповідно до якої, первісна вартість може збільшуватися, але для проведення переоцінки повинен існувати активний ринок. Це майже неможливо, оскільки кожний з компонентів внутрішнього гудвілу - унікальний. То ж необхідно, все ж таки, проводити тест на знецінення і відновлення корисності, але за новими правилами, які діятимуть тільки для внутрішнього гудвілу.

Таким чином, неможливість застосування існуючих нормативів з обліку нематеріальних активів у повній мірі до обліку внутрішнього гудвілу дає підстави для визнання внутрішнього гудвілу самостійним активом та розробки окремого порядку обліку внутрішнього гудвілу, наприклад, у вигляді стандарту бухгалтерського обліку. Окрім того, в обліку на рахунку 19 «Гудвіл» можна передбачити субрахунок 192 «Внутрішній гудвіл», який у свою чергу може мати аналітичні субрахунки 1921 «База клієнтів», 1922 «Торгові позначення», 1923 «Інтелектуальний капітал» та ін.

Література.

1. Нематеріальні активи: міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 [Електронний ресурс]. - [Чинний від 2004 - 03 - 31]. - Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/929_050;
2. Нематеріальні активи: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8.- [Чинний від 1999 - 10 - 18].- Харків: Фактор, 2011- 432 с.;
3. Податковий кодекс України[Електронний ресурс]. - [Чинний від 2010 - 12 - 2]. - Режим доступу:<http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-vi>