

Бухгалтерський, управлінський облік та аудит

Завідняк О.В.

Асистент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Донецького національного технічного університету

М. Донецьк, Україна

ВНУТРІШНІЙ ГУДВІЛ ЯК СКЛАДОВА ГУДВІЛУ

Останнім часом в економіці України спостерігається значна кількість контрактів щодо продажу цілісних майнових комплексів та контрольних пакетів акцій підприємств. Особливістю таких контрактів є різниця між вартістю продажу таких об'єктів та вартістю їх активів, яка відображається в обліку і звітності як гудвіл. Вартість гудвілу оцінюється тільки в момент продажу, хоча формується протягом усієї діяльності підприємства. Гудвіл визнається за залишковим принципом, тобто як вартість активу, який неможливо ідентифікувати. Однак на вартість гудвілу впливають і внутрішні, і зовнішні фактори, частину з яких можна оцінити і почати визнавати в обліку до моменту продажу. Відсутність такого обліку призводить до того, що по-перше, інвестор не має можливості оцінити ефективність таких активів до придбання, по-друге, при оприбуткуванні на баланс усі ці неідентифіковані активи відображаються загальною сумою у вигляді гудвілу. То ж на сучасному етапі розвитку обліку актуальною стає проблема ідентифікації активів, які призводять до формування гудвілу, до моменту продажу підприємства.

Почнемо з визначення гудвілу. Відповідно до П(С)БО 19 „Об'єднання підприємств” гудвіл – це перевищення вартості придбання над долею покупця в справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань на дату придбання.[1] На вартість гудвілу впливають внутрішні і зовнішні фактори. До внутрішніх можна віднести базу клієнтів, торгові марки, компетенцію працівників, технологічні

ноу-хау та ін. До зовнішніх факторів належать географічне розташування, відсутність конкуренції, репутація серед споживачів продукції та ін. Усі вищезгадані внутрішні фактори обліковуються на підприємствах у складі витрат, а не у складі необоротних активів (наприклад, нематеріальних активів). Такий облік обґрунтований нормами міжнародних стандартів [2]:

- ділова репутація не є ідентифікованим і контрольованим активом і її вартість неможливо достовірно визначити;
- знання і кваліфікації персоналу, невіддільні від носіїв (людей), та недостатній контроль за очікуваними економічними вигодами, тобто знання, не оформлені юридично, не можуть бути визнані активом;
- внутрішньостворені назви марок, клієнтів, бази даних не визнаються активами, тому що витрати на їх створення не відрізняються від витрат на розвиток підприємства та оцінити їх неможливо.

Однак, з вищесказаним можна не погодитися, оскільки знання персоналу можна поділити на стартові, з якими вони почали працювати на підприємстві, і знання, які вони здобули у вигляді підвищення кваліфікації за рахунок підприємства. Вартість підвищення кваліфікації підприємства відносять до витрат, хоча її можна визнавати як актив, оцінювати ефективність знань, аналізувати на знецінення.

Що стосується торгових марок підприємства, то віднесення вартості їх створення до витрат призводить до того, що торгова марка фактично існує, а в балансі такого активу немає. Це призводить до парадоксу, коли підприємства продає право на товарний знак іншому підприємству, тобто продається актив, якого формально не існує.

База клієнтів – це взагалі особливий актив, завдяки якому підприємство може підтримувати рівень продажів і заробляти прибуток. На створення бази клієнтів витрачаються великі суми грошей у вигляді заробітної плати менеджерів з продажу, проведення акційного анкетування у газетах і журналах з паралельним збором інформації про потенційних клієнтів, створення спеціальних цінових пропозицій для окремих клієнтів і т.д. Такі

витрати робляться, зазвичай, при створенні підприємства, тож у перші місяці роботи підприємство визнає значну суму витрат, хоча база клієнтів працює на підприємство потім не один рік.

Можна сказати, що витрати, пов'язані з перекваліфікацією персоналу, створенням торгових марок і баз клієнтів можна визнавати як актив, оскільки вони відповідають основним вимогам активу [3]:

- оцінка активу може бути достовірно визначена. Це можливо, оскільки понесення таких витрат завжди оформлюється первинними документами, які є підтвердженням вартості таких активів;
- очікується отримання у майбутньому економічних вигід, пов'язаних з використанням такого активу. Такі вигоди очікуються оскільки створення бази клієнтів приведе до отримання перших прибутків, а розширення бази – до нарощування прибутку, створення нових марок повинно привести до задовільнення потреб все більшої кількості клієнтів і отримання від їх покупок додаткового доходу, підвищення кваліфікації персоналу повинно привести до використання працівниками у своїй роботі нових методів і прийомів, що пришвидшить роботу і буде стимулювати творчу активність працівників.

З необхідністю визнання таких витрат активами погоджується і Уманців Г., яка у своїй статті так обґрунтовує необхідність такого визнання [4]:

- визнання внутрішнього гудвілу необхідно в управлінських цілях – для оцінки адекватності діяльності менеджерів та іншого персоналу;
- для визначення передпродажної вартості бізнесу, щоб у ній були враховані названі вище нематеріальні чинники;
- під час операцій купівлі-продажу, щоб переконатися у справедливості й обґрунтованості ринкової вартості об'єкта продажу.

Такої ж точки зору дотримується Просвіріні І.І. [5]:

- на сучасному етапі розвитку економіки змінилися способи створення продукту, знання перетворилися в один з основних чинників створення нової вартості, слід відповідним чином перебудувати зміст публічної звітності компаній перед власниками та іншими інвесторами. Звітність повинна містити інформацію про основні фактори вартості: про стратегію компанії, майбутніх грошових потоків, про нефінансових сторонах діяльності, про невідчутних активах компанії, включаючи ділову репутацію.
- особливо гострою проблема оцінки невідчутних факторів стоїть в інформаційно насичених компаніях, у яких обсяг матеріальних активів невеликий, а інтелектуальний потенціал високий. Інвестори не схильні вкладати кошти в подібні компанії, і перед менеджерами стоїть завдання розрахунку величини їх невідчутних активів і доведення її до інвесторів з тим, щоб створити більш адекватну картину про діяльність компанії і її перспективах.

Підбиваючи підсумок всьому вищесказаному, треба зазначити, що підприємства мають оцінювати і визнавати в обліку у вигляді активів витрати, які на сучасному етапі пов'язані з витратами на розвиток підприємства, адже існують міжнародні та європейські стандарти оцінки бізнесу, за допомогою яких експерти можуть ідентифікувати частину активів при продажу і відокремити їх у балансі. Необхідно застосувати такі методи в бухгалтерському обліку під час роботи підприємства і розробити систему обліку таких активів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Об'єднання підприємств: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19, затверджено наказом Міністерством фінансів України від 7.07.1999 р. № 163 зі змінами і доповненнями - Харків: Фактор, 2011- 432 с.;
2. МСБО 38 „Нематеріальні активи” //www.minfin.gov.ua/ document /237505/ 41_IAS38_IFRS_2009_GVT.pdf

3. Загальні вимоги до фінансової звітності: положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затверджено наказом Міністерством фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 зі змінами і доповненнями - Харків: Фактор, 2011- 432 с.;
4. Уманців Г. Внутрішній гудвіл підприємства. Економічна природа, проблеми оцінки та обліку//tm-logos.com.ua/stattja_2.html
5. Просвирина И.И. Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы // Финансовый менеджмент //www.finman.ru/articles/2004/4/2309.html