

на підприємстві, у тому числі таких, де результат залежить від суб'єктивної думки бухгалтера, наприклад при підготовці оціночних показників. Перелік таких питань фіксується аудитором на спеціально розроблених бланках.

На етапі формування стратегії аудиту здійснюється сегментування інформації, що міститься у бухгалтерських документах, тобто інформація розподіляється на ділянки, кожна з яких перевіряти окремих аудитор чи невелика група аудиторів. Формування стратегії також передбачає визначення задач, які мають бути вирішені в ході перевірки кожного сегмента; встановлення сукупності елементів, які необхідно перевірити для вирішення поставлених задач; призначення аудиторських послуг, які будуть використовуватися при сукупних перевірках, їх вид та спосіб застосування. Сформовану стратегію аудитор оформлює у вигляді складання двох документів: загального плану аудиту та програми аудиторської перевірки.

Отже, основними документами, які складають аудитор у ході планування перевірки є: робочі документи з вивчення економічної діяльності клієнта, лист-зобов'язання на проведення аудиту, договір про надання аудиторських послуг, загальний план та програма аудиту. Окрім того, складається ряд робочих документів аудитора, форми яких не регламентовано та розроблено в умовах діяльності фірми.

Висновки з проведеного дослідження. Якісне та змістовне планування аудиторської перевірки в умовах аудиторської компанії дасть можливість одержувати достатню кількість інформації про стан справ клієнта, що, у свою чергу, допоможе аудиторам скласти обґрунтований висновок та, у результаті, – звести до мінімуму свої витрати часу.

Також, більш поглиблений підхід до процесу планування допоможе утримати витрати на аудит на рівні нижчому за наявний, що, як наслідок, призведе до збереження рівня конкурентоспроможності фірми, розширення клієнтської бази і тим самим підвищення статусу аудиторської компанії як підприємства з високою якістю послуг. Подальше направлення розробок пов'язане із розробкою методики визначення суттєвості та аудиторського ризику на підставі сформованого документального забезпечення на стадії планування аудиторської перевірки.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Ільїна С.Б. Основи аудиту [навчальний посібник] / Ільїна Світлана Борисівна. – К.: Кондор, 2009. – 378 с.
2. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит / Франц Францович Бутинець. – Житомир: Рута. – 2002. – 672 с.
4. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація / Олена Анатоліївна Петрик. – К.: Фенікс, 2003. – 260 с.
5. Білуха М.Т. Аудит: Підручник / Микола Тимофійович Білуха. – К.: Знання, 2000. – 769 с.
6. Жарылгасова Б.Т. Международные стандарты аудита / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобон: [учебное пособие] – 3-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2007. – 400 с.
7. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс; пер. с англ. М.Я. Аркина / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
8. Ватуля І.Д. Аудит. Практикум / І.Д. Ватуля, Н.А. Канцедал, О.Г. Пономаренко: [навчальний посібник]. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
9. Лісіна В.М. Документування аудиту як складового елементу системи контролю якості аудиторських послуг: [навчальний посібник] / Вікторія Миколаївна Лісіна. – К.: Знання, 2008. – 245 с.
10. Закон України від 22.04.1993 № 3125-XII «Про аудиторську діяльність в Україні», зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

УДК 657.922

Тютлікова В.В.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри бухгалтерського обліку

Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОЦІНКИ ГУДВІЛУ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ПРОДАЖУ

У статті визначено особливості обліку гудвілу підприємства, як складової нематеріальних активів. Запропонована методика оцінки трудового потенціалу підприємства на основі шкали оцінювання трудового потенціалу. Наведена методика оцінки гудвілу підприємства, що продається, з урахуванням вартості трудового потенціалу як основного чинника, що формує ринкову вартість підприємства.

Ключові слова: нематеріальні активи, гудвіл, трудовий потенціал, оціночна вартість робітника, гудвіл трудового потенціалу.

Тютлікова В.В. ОСОБЕННОСТИ ОЦЕНКИ И УЧЕТА ГУДВИЛЛА ТРУДОВОГО ПОТЕНЦИАЛА ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье определены особенности учета гудвилла предприятия как составляющей нематериальных активов. Предложена методика оценки трудового потенциала предприятия на основе шкалы оценивания трудового потенциала. Представлена методика оценки гудвилла продаваемого предприятия, с учетом факторов, формирующих рыночную стоимость предприятия.

Ключевые слова: нематериальные активы, гудвилл, трудовой потенциал, оценочная стоимость работника, гудвилл трудового потенциала/

Tiutlikova V.V. FEATURES AND EVALUATION ACCOUNTING FOR GOODWILL LABOR POTENTIAL OF ENTERPRISE

In the article was determined the features of accounting the enterprises goodwill as part of intangible assets. Proposed method of labor potential estimates on the basis of grading scale employment potential. Describes method of labor potential estimates in enterprises as a major factor which forms market value of enterprise.

Keywords: intangible assets, goodwill, labour potential, evaluation cost of worker, goodwill of labour potential.

Постановка проблеми. Сьогодні існує велика кількість підприємств, які купуються, продаються, при цьому виникають складнощі з визначенням ціни підприємств. Найчастіше балансова вартість підприємства значно нижче ринкової. Це відбувається тому, що у процесі діяльності підприємство набуває авторитет, популярність, репутацію тощо. Все це можна об'єднати в одне поняття – «гудвіл», який, згідно з міжнародними стандартами обліку, являє собою різницю між витратами з придбання і часткою інвестора у справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань над витратами з купівлі компанії. Проте на практиці відсутні методики формування та оцінки гудвілу підприємства, що продається. Таким чином, дослідження даної теми є сьогодні актуальним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз останніх публікацій показує, що особливостям обліку гудвілу присвятили свої роботи такі зарубіжні та вітчизняні вчені, як Френсіс Вільям, Йоганн Фрідріх Шер, Френсіс Пікслі, Н.А. Соколова, Е.Б. Титаренко та інші. Однак ще існують деякі проблемні моменти, а саме порядок визнання та оцінки набутого гудвілу, відображення його в обліку тощо.

Постановка завдання. Завдання дослідження полягає у визначенні методики оцінки гудвілу підприємства з урахуванням трудового потенціалу та особливостей його обліку.

Вклад основного матеріалу дослідження. Згідно з українськими та міжнародними стандартами обліку, гудвіл відноситься до нематеріальних активів, але має ряд відмінностей: гудвіл не існує окремо від підприємства, не має речовинної форми, вартість гудвілу є умовною.

Відображення гудвілу придбаного підприємства у системі рахунків бухгалтерського обліку підприємства-покупця здійснюється наступним чином [6]:

1. Зарахування на баланс підприємства придбаних необоротних активів: Дебет 15 «Капітальні інвестиції» Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

2. Зарахування на баланс підприємства придбаних запасів та дебіторської заборгованості: Дебет 20 «Виробничі запаси, Розрахунки з покупцями і замовниками» Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

3. Відображення гудвілу: Дебет 191 «Гудвіл при придбанні» Кредит 377 «Розрахунки з іншими дебіторами».

Відображення гудвілу в системі бухгалтерського обліку, як і нематеріальних активів, відбувається за первісною вартістю. Первісна вартість нематеріальних активів у поточному обліку не підлягає зміні, крім випадків встановлених законодавством України, а в балансі вказані активи відображаються за залишковою вартістю. Вартість гудвілу підприємства у процесі господарювання може зменшуватися, але при цьому підприємство не позбавляється самої репутації. За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку гудвіл так само, як і нематеріальні активи, відображається в поточному обліку за первісною вартістю, але, на відміну від нематеріальних активів, його вартість не амортизується. Однак зараз існує тенденція переоцінки гудвілу в поточному обліку. Про це свідчить прийнятий у США стандарт FAS № 142 «Бухгалтерський облік гудвілу і нематеріальних активів», який наказує проводити щорічно аналіз і переоцінку гудвілу з одночасним списанням суми уцінки на витрати компанії. Проте не наводиться методика оцінки гудвілу підприємства.

У ринкових умовах найбільш актуальним питанням є розрахунок гудвілу на підприємстві, яке

продається. Проведений аналіз існуючих методик у сфері оцінки трудового потенціалу підприємства [1; 2; 3; 4; 5] дозволив визначити, що методика розрахунку гудвілу підприємства, що продається, повинна базуватися на його трудовому потенціалі. Ціна підприємства, що продається, містить вартість усіх активів за балансовою вартістю під час злиття балансів контрагентів, тому вартість активів в обліку змінювати не можна, але баланс не враховує вартість трудового потенціалу як основного чинника, що формує ринкову вартість підприємства. Тому пропонуємо оцінювати гудвіл підприємства, тобто його додаткову вартість за трудовим потенціалом, який є головним чинником його формування. Оцінка гудвілу за трудовим потенціалом полягає у виявленні і реалізації здібностей кожного працівника підприємства, посиленні творчого і змістовного характеру праці, підвищенні професійно-кваліфікаційного рівня працівників з урахуванням його всебічного стимулювання і відповідної оцінки вкладу кожного працівника у кінцеві результати діяльності підприємства. Навіть якщо підприємство має досконали матеріально-технічну базу виробництва, має у своєму розпорядженні новітню техніку і технологію, виробничий процес не може здійснюватися нормально у випадку нераціонального використання кваліфікаційних та інших здібностей працівників.

Оцінка трудового потенціалу звичайно виконується незалежним оцінювачем з метою врахування його впливу на вартість об'єкту та вміщує розрахунки, які відображують додаткову прибутковість, яку забезпечує підприємству раціональне використання його трудових ресурсів. У якості типових цілей вартісної оцінки виділяють:

- визначення впливу потенціалу трудових ресурсів на ринкову ціну підприємства;

- визначення його впливу на інвестиційну привабливість підприємства та рівня ризику втрати вкладень;

- визначення витрат на формування або реформування трудових ресурсів підприємства у випадку його продажу, зміни форми власності, реструктуризації, поділення або злиття, антикризового керування при санації.

На сьогодні немає достатнього обґрунтування системи показників оцінки потенціалу трудових ресурсів. Навіть якщо вдається визначити вартість потенціалу досить точно, не обов'язково за угодою вона буде повністю включена в ціну, оскільки стосується лише тієї частини потенціалу, яка реалізується в умовах зовнішніх обмежень.

Актуальним методом оцінки в умовах сьогодення є оцінка трудового потенціалу через гудвіл. Така методика розрахунку вартості трудового потенціалу підприємства дозволить, з одного боку, отримати конкретні математичні показники оцінки трудового потенціалу, а з іншого – запропонована методика є простою та не вимагає спеціального програмного забезпечення чи витрат часу.

Оцінка вартості трудового потенціалу за гудвілом передбачає формування таких показників:

- вартість трудового потенціалу підприємства;

- оціночна вартість робітника;

- гудвіл трудового потенціалу робітника.

Вартість трудового потенціалу підприємства – це сукупна оціночна вартість усіх робітників підприємства.

Оціночна вартість робітника – це розрахункова величина, яка дорівнює добутку заробітної плати робітника на коефіцієнт гудвілу трудового потенціалу

($\Gamma_{тп}$). Оціночна вартість робітника визначається за формулою 1:

$$S = ЗП \times \Gamma_{тп}, \quad (1)$$

де, S – оціночна вартість робітника;
ЗП – заробітна плата робітника, грн;

Таблиця 1

Шкала оцінювання трудового потенціалу

Параметр оцінки	Значення коефіцієнту
Психологічний клімат у колективі:	
відмінний	0,2
добрий	0,1
незадовільний	0
Професійний рівень робітника:	
високий	0,5
середній	0,2
низький	0
Час, необхідний для адаптації робітника на новому робочому місці, місяців	
2	для управлінського персоналу від 1 до 4; для обслуговуючого персоналу від 0 до 1
1,5	
1	
0,5	

$\Gamma_{тп}$ – коефіцієнт гудвілу трудового потенціалу робітника.

Гудвіл трудового потенціалу робітника – це коефіцієнт, який відображає реальну, ринкову, індивідуальну вартість робітника як окремої особи, яка може виконувати ті чи інші функції, вирішувати певні завдання.

Для розрахунку коефіцієнту гудвілу пропонується використовувати таку шкалу оцінювання трудового потенціалу підприємства (табл. 1).

Коефіцієнти, наведені у таблиці 1, визначаються керівництвом підприємства залежно від складності завдань та функцій, які виконує робітник. Таким чином, використовуючи наведену шкалу оцінювання, розрахуємо гудвіл трудового потенціалу підприємства на прикладі ПрАТ «Анклав-2006», у таблиці 2.

За результатами розрахунків у таблиці 2 можна зробити висновок, що найбільшу вартість мають робітники управлінського складу, що є характерним для будь якого підприємства. Найнижчий рівень гудвілу мають працівники, робота яких має відносно механічний характер та не потребує значних витрат фізичної сили чи розумової праці.

Використавши розрахункові показники гудвілу та застосувавши формулу 1, визначимо оціночну

Таблиця 2

Гудвіл трудового потенціалу ПрАТ «Анклав-2006»

№	Посада	Час для адаптації на новому місці	Коефіцієнт	Професійний рівень робітника			Психологічний клімат у колективі			Гудвіл трудового потенціалу
				високий	середній	низький	відмінний	добрий	незадовільний	
1	Директор	2	1,25	0,5			0,2			1,95
2	Фінансовий директор	2	1,25	0,5			0,2			1,95
3	Начальник відділу обліку та руху ТМЦ	1,5	1,25		0,2		0,2			1,65
4	Начальник юридичної служби	2	1,25	0,5			0,2			1,95
5	Кур'єр	0	0,75			0	0,2			0,95
6	Бухгалтер	2	1	0,5			0,2			1,7
7	Бухгалтер	2	1	0,5			0,2			1,7
8	Бухгалтер фахівець	1,5	1		0,2		0,2			1,4
9	Обліковець господарських операцій	1	0,75		0,2		0,2			1,15
10	Начальник АСУП	2	1,25	0,5			0,2			1,95
11	Інженер	1	0,75		0,2		0,2			1,15

Таблиця 3

Оцінка вартості трудового потенціалу підприємства ПрАТ «Анклав-2006»

№	Посада	Заробітна плата	Кількість посад	Гудвіл трудового потенціалу	Оплата послуг кадрових агенцій	Витрати на рекламу	Оціночна вартість трудового потенціалу
1	Директор	1200	0,25	1,95			585
2	Фінансовий директор	2200	1	1,95			4290
3	Начальник відділу обліку та руху ТМЦ	1600	1	1,65	800		3440
4	Начальник юридичної служби	1150	1	1,95	550		2792,5
5	Кур'єр	1100	1	0,95		150	1195
6	Бухгалтер	1200	2	1,7			4080
7	Бухгалтер	1500	3	1,7			7650
8	Бухгалтер фахівець	1300	2	1,4			3640
9	Обліковець господарських операцій	1050	1	1,15		50	1257,5
10	Начальник АСУП	1850	1	1,95			3607,5
11	Інженер	525	0,5	1,15			301,88
	Всього	x	13,75		1350	200	32839,38

вартість кожного робітника та потенційні витрати на оплату праці робітників ПрАТ «Анклав-2006». Розрахунок наведено у таблиці 3.

Заповнення граfi 2 «Посада», граfi 3 «Заробітна плата» та граfi 4 «Кількість посад» здійснюється відповідно до штатного розпису підприємства.

При пошуку робітників на заміщення вакантних посад у підприємства можуть виникати додаткові витрати на формування трудового колективу підприємства. Додатковими витратами на формування штату підприємства є оплата послуг кадрових агенцій чи витрати на рекламу в засобах масової інформації. Оскільки витрати вказані додаткові витрати збільшують вартість трудових ресурсів для підприємства, автор вважає за необхідне їх урахування при оцінці вартості трудового потенціалу. Таким чином, заповнення граfi 6 «Оплата послуг кадрових агенцій» та 7 «Витрати на рекламу» здійснюється відповідно до рахунків на оплату від відповідних організацій.

Заповнення граfi 5 «Гудвіл трудового потенціалу» здійснюється відповідно до розрахунку коефіцієнту гудвілу для кожного робітника.

За результатами розрахунків у таблиці 3 перш за все необхідно порівняти загальну суму фактичних витрат на оплату праці, яка наведена у штатному розкладі з розрахунковим показником, отриманим у таблиці. Так, фактичні витрати на виплату заробітної плати робітникам ПрАТ «Анклав-2006» складають 19 275 грн, розрахункове значення витрат на оплату праці складає 32839,38. Розрахунковий показник перевищує фактичні витрати на 70 відсотків. Неможливо однозначно сказати, добре це чи погано. Для ПрАТ «Анклав-2006» це позитивний показник, який свідчить про використання кваліфікованих робітників з досить низькими витратами на оплату праці, тобто за рахунок економії витрат на оплату праці підприємство отримує певну долю прибутку. З боку робітника цей показник має негативне значення. Але необхідно зауважити, що подібна ситуація спостерігається майже на всіх підприємствах в Україні. Тобто праця в Україні є низькооплачуваною. Також варто відмітити, що витрати на оплату послуг кадрових агенцій та реклами носять разовий характер, тобто в наступних періодах потенційні витрати на оплату праці можуть знизитися на 1550 грн за умови відсутності плинності кадрів на підприємстві.

Загалом, оцінивши трудовий потенціал окремих робітників ПрАТ «Анклав-2006», можна зробити висновок про високий рівень трудового потенціалу підприємства в цілому.

Таким чином, в умовах ринкової економіки в нашій країні особливе значення набувають питання практичного застосування сучасних форм діагностики трудового потенціалу підприємства, що дозволяють підвищити соціально-економічну ефективність будь-якого виробництва. Це пов'язано з проблемами, з якими стикаються керівники підприємств:

- моніторинг кваліфікованих працівників;
- низька виконавча і трудова дисципліна персоналу;
- недостатня кваліфікація персоналу, що працює в організації, недостатній рівень кваліфікації окремих робітників;
- незадовільний морально-психологічний клімат;
- низький рівень мотивації працівників;
- недостатня ініціативність працівників при вирішенні виробничих проблем.

Ці та деякі інші проблеми ставлять перед керівниками питання про вдосконалення системи управління трудовим потенціалом.

З огляду на ці проблеми, можна порекомендувати наступні шляхи підвищення ефективності використання трудового потенціалу підприємства:

- створення саморегульованих робочих груп у межах колективу;
- розробка довгострокових програм розвитку трудового потенціалу підприємства;
- широке залучення співробітників до процесів управління та прийняття рішень, їх навчання цьому;
- впровадження пропозицій співробітників;
- впровадження залежності оплати від рівня продуктивності;
- використання практики наставництва;
- широкий обмін інформацією між співробітниками;
- чіткі, детально розроблені процедури відбору та найму працівників.

Наявність кадрового резерву на підприємстві дозволить заздалегідь (за практично обґрунтованою програмою) підготувати кандидатів на новостворювані вакантні посади, ефективно організувати навчання і стажування фахівців, включених у резерв, раціонально їх використовувати на різних напрямках і рівнях у системі управління.

Підготовка кадрового резерву – це жива організаційська робота, суть якої має полягати в серйозному вивченні людей, їх вихованні, своєчасному висуненні на таку роботу, де вони найкращим чином можуть проявити себе. З метою підвищення ефективності підготовки фахівців, включених до складу кадрового резерву підприємства, доцільно складати індивідуальні плани підготовки.

У ці плани повинні включатися заходи, здійснювані в рамках підготовки та підвищення кваліфікації кандидата, занесеного до списків резерву. При цьому чітко визначаються види, форми, строки та спеціалізація навчання.

Висновки з проведеного дослідження. Отримані у процесі дослідження матеріали і пропозиції щодо підвищення ефективності використання трудового потенціалу в ринкових умовах сприятимуть формуванню більш ефективних господарських рішень і підвищенню конкурентоспроможності підприємства в цілому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Гавва В.Н. Потенціал підприємства: формування і оцінювання: навч. пос. / В.Н. Гавва, Е. А. Божко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 224 с.
2. Дулесов А.Н. Методи оцінки ефективності трудового потенціала промислового підприємства // Вестник ОГУ. – 2009. – № 9. – С. 353-357.
3. Калінеску Т.В. Формування та оцінювання потенціалу підприємства: навчальний посібник / Т.В. Калінеску, Ю.А. Романовська, С.Ф. Большенко, О.В. Маслош, Н.В. Швец, Г.В. Пчелинська, О.Д. Кирилов. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.
4. Козаченко Г.В. Управління затратами підприємства: моногр. / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапюнов, Г.А. Макухін. – К.: Лібра, 2007. – 319 с.
5. Панасовський Ю.В. Оцінка активів підприємства: навч. посіб. / Ю.В. Панасовський, Б.А. Семененко, О.М. Теліженко, А.О. Назаренко, О.Ф. Балацький. – Суми: Унів. кн., 2009. – 512 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи». Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242.