

ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ : ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ТА НАПРЯМКИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Резюме. У статті висвітлено теорію та існуючу практику оцінки нематеріальних активів, визначено «вузькі» аспекти даної ділянки бухгалтерського обліку та надано рекомендації щодо їх вирішення.

Summary. The article deals with the critical appraisal of the theory and working practice of valuation of intangible assets. Problems of this allotment of accounting work have been defined. The way of solving this problems has been proposed.

Ключові слова: нематеріальні активи, об'єкти права інтелектуальної власності, оцінка, справедлива вартість, історична (фактична) собівартість.

Вступ. Сучасний етап розвитку світової цивілізації визначається як перехід від індустріального суспільства до інформаційного, характерною особливістю якого є формування інноваційної парадигми розвитку економіки. Зазначене характеризується перетворенням знань, науки в безпосередню продуктивну силу, з огляду на що нематеріальні активи як фактор виробництва поступово набувають все більшого значення у порівнянні з матеріальними засобами праці. Отже, зростанню конкурентоспроможності вітчизняних підприємств сприятиме ефективне використання таких об'єктів, що забезпечується раціональним управлінням на основі даних обліку. Таким чином, удосконалення методики й організації обліку об'єктів права інтелектуальної власності та інших майнових прав у складі нематеріальних активів у сучасних умовах господарювання є актуальним.

Аналіз останніх досліджень. Значний внесок у дослідження зазначеного питання здійснили такі провідні вітчизняні науковці як: Бутинець Ф. Ф., Валусев Б. І., Кірейцев Г. Г., Кужельний М. В., Сопко В. В., Шевчук В. О. Враховуючи вагомий внесок зазначених дослідників та цінність отриманих ними результатів, залишається низка невирішених питань, серед яких слід відмітити проблему оцінки даної економічної категорії.

Постановка завдання. Метою статті є визначення напрямків удосконалення механізму оцінки нематеріальних активів. Досягненню поставленої мети сприятиме вирішення наступних завдань:

- дати критичну оцінку теорії та практиці оцінки нематеріальних активів;
- удосконалити чинні підходи до оцінки нематеріальних активів, що сприятиме достовірному відображенню інформації щодо даної економічної категорії в балансах вітчизняних підприємств.

З метою розв'язання поставлених завдань використано методи індукції, дедукції, аналізу та синтезу.

Одержані результати. Достовірне визначення первісної вартості нематеріальних активів має велике значення, оскільки вона є основою для встановлення амортизаційної, переоціненої, залишкової та ліквідаційної вартостей. Таким чином, етап первісної оцінки активів даного виду відчутно впливає на достовірність їх подальшого оцінювання (зокрема, на достовірність оцінки нематеріальних активів за їх наявності та використання, що зумовлено існуванням багатьох обставин та економічних наслідків, які можуть впливати на вартість об'єктів нематеріальних активів). Обґрунтована оцінка нематеріальних активів на цьому етапі є найважливішою, оскільки передбачає визначення їх вартості на момент прийняття управлінських рішень.

Вивчення діючої практики свідчить про існування двох видів оцінки нематеріальних активів: експертної та бухгалтерської. Отже, важливим аспектом дослідження є проведення детального аналізу кожного з них. Обов'язковість оцінки об'єктів майнових прав визначено ст. 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні». Зокрема, обов'язкова оцінка майна за допомогою експертних методів здійснюється в разі [1]:

- створення підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або майна, що є у комунальній власності;

- реорганізації, банкрутства, ліквідації державних, комунальних підприємств та підприємств (господарських товариств) з державною часткою майна (часткою комунального майна);
- виділення або визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна частка (частка комунального майна);
- визначення вартості внесків учасників і засновників господарського товариства, якщо до зазначеного товариства вноситься майно господарських товариств з державною часткою (часткою комунального майна), а також у разі виходу (виключення) учасника або засновника із складу такого товариства;
- приватизації й іншого відчуження у випадках, встановлених законом, оренди, обміну, страхування державного майна, майна, що є у комунальній власності, а також повернення цього майна на підставі рішення суду;
- переоцінки основних фондів з метою бухгалтерського обліку;
- оподаткування майна згідно з законом;
- визначення збитків або розміру відшкодування у випадках, встановлених законом;
- в інших випадках за рішенням суду або у зв'язку з необхідністю захисту суспільних інтересів;
- застави державного та комунального майна;
- відчуження державного та комунального майна способами, що не передбачають конкуренції покупців у процесі продажу, або в разі продажу одному покупцеві;
- визначення збитків або розміру відшкодування під час вирішення спорів та в інших випадках, визначених законодавством або за згодою сторін .

У свою чергу, порядок експертної оцінки нематеріальних активів регламентується Міжнародними стандартами оцінки (методичний посібник № 4 «Нематеріальні активи») (МСО-2001), стандартами TEGOVA-2000 (методичний посібник № 8 «Нематеріальні активи»), а також Національними стандартами № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» та № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав». Відповідно до норм зазначених вище нормативних документів в економічній літературі виділяється три методичні підходи до визначення вартості нематеріальних активів, а саме: порівняльний (ринковий), дохідний та витратний, детальна характеристика яких наведена у таблиці 1.

У свою чергу, питання бухгалтерської оцінки нематеріальних активів також розкрито в економічній літературі з позиції висвітлення вимог нормативних документів. Так, більшість економістів, зокрема Р. Хом'як [2, с.199], Н. Ткаченко [3, с.353] наголошують на необхідності застосування таких її видів: первісна, амортизаційна, ліквідаційна, переоцінена, справедлива, залишкова вартість. При цьому, кожен із зазначених видів оцінки застосовується відповідно до певних господарських операцій у процесі руху об'єктів нематеріальних активів (рис. 1).

Таблиця 1

Порівняльна характеристика підходів до оцінки нематеріальних активів

Характеристики підходів до оцінки	Підходи до оцінки нематеріальних активів		
	Затратний	Порівняльний (ринковий)	Дохідний
Методи оцінки нематеріальних активів	1.метод вартості заміщення 2.метод відновлювальної вартості 3.метод історичних витрат	1.метод прямого аналізу порівняння продаж 2.метод якісного аналізу для коригування даних 3.метод параметричної оцінки	1.метод переваги у прибутку 2. методи переваги у видатках (метод виграшу у собівартості, метод „звільнення від роялті”, метод виділення долі прибутку, що приходить на нематеріальні активи, метод опціонів)
До чого прирівнюється вартість	до затрат на створення співставного по	до найбільш ймовірної на визначеному сегменті ринку ціни	до доходів від використання тих нематеріальних активів, що оцінюються

оцінюваних нематеріальних активів	корисності нематеріального активу	співставного по корисності нематеріального активу, що продається в умовах чистої угоди	
Основні переваги підходу	універсальність (може бути застосованим до будь-яких нематеріальних активів (у тому числі нових).	є найбільш точним за умови достатнього обсягу ринкової інформації	універсальність (може бути застосованим до будь-яких нематеріальних активів, що приносять економічну вигоду)
Основні недоліки підходу	оцінка, отримана за допомогою такого методу, рідко відповідає дійсній вартості нематеріальних активів	може бути застосованим лише до нематеріальних активів, щодо яких існує достатньо розвинений активний ринок	1. складність отримання необхідної інформації 2. широке застосування даних, отриманих на основі прогнозів та експертним шляхом
Основні області преференційного застосування підходу	може застосовуватися у якості додаткового методу з метою корегування даних, отриманих з використанням інших підходів, а також у ситуаціях неможливості використання останніх	1. незначна віддаленість продажу аналогів нематеріальних активів в умовах чистої угоди від моменту оцінки, 2. наявність повної інформації про ринкові ціни на оцінювані види нематеріальних активів	може застосовуватися за умови можливості отримати інформацію про доходи, що будуть отримані в результаті використання нематеріального активу що оцінюється

Насамперед треба сказати про виникнення низки спірних моментів під час визнання в обліку тих нематеріальних активів, що надішли на підприємство за справедливою вартістю. Відповідно до п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», справедлива вартість — це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами [4]. При цьому справедлива вартість нематеріальних активів визначається через її прирівнювання до поточної ринкової вартості (вартості, за яку можливе відчуження об'єкта оцінки на ринку подібного майна на дату оцінки за угодою, укладеною між покупцем та продавцем, після проведення відповідного маркетингу за умови, що кожна із сторін діяла із знанням справи, розсудливо і без примусу).

У разі відсутності такої вартості справедливою вартістю нематеріальних активів вважається оціночна вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації [4]. Як у першому, так і в другому випадку передбачається застосування експертних методів оцінки, оскільки вони ґрунтуються саме на визначенні ринкової або неринкової вартості нематеріальних активів. У свою чергу, положення чинних П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не враховує практично повної відсутності розвинутого активного ринку переважної більшості їх видів у разі переоцінки таких об'єктів за справедливою вартістю.

Таким чином, обґрунтованим буде врахування положень п. 1.20 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», а також за вимогами п. 19 «Національного стандарту оцінки майна» № 1, які у разі відсутності активного ринку, передбачають застосування неринкових видів вартості (а саме вартості заміщення, вартості відтворення, залишкової вартості заміщення (відтворення), вартості у використанні, споживчої вартості, вартості ліквідації, інвестиційної вартості, спеціальної вартості, ліквідаційної вартості, чистої вартості реалізації, оціночної вартості та ін.).

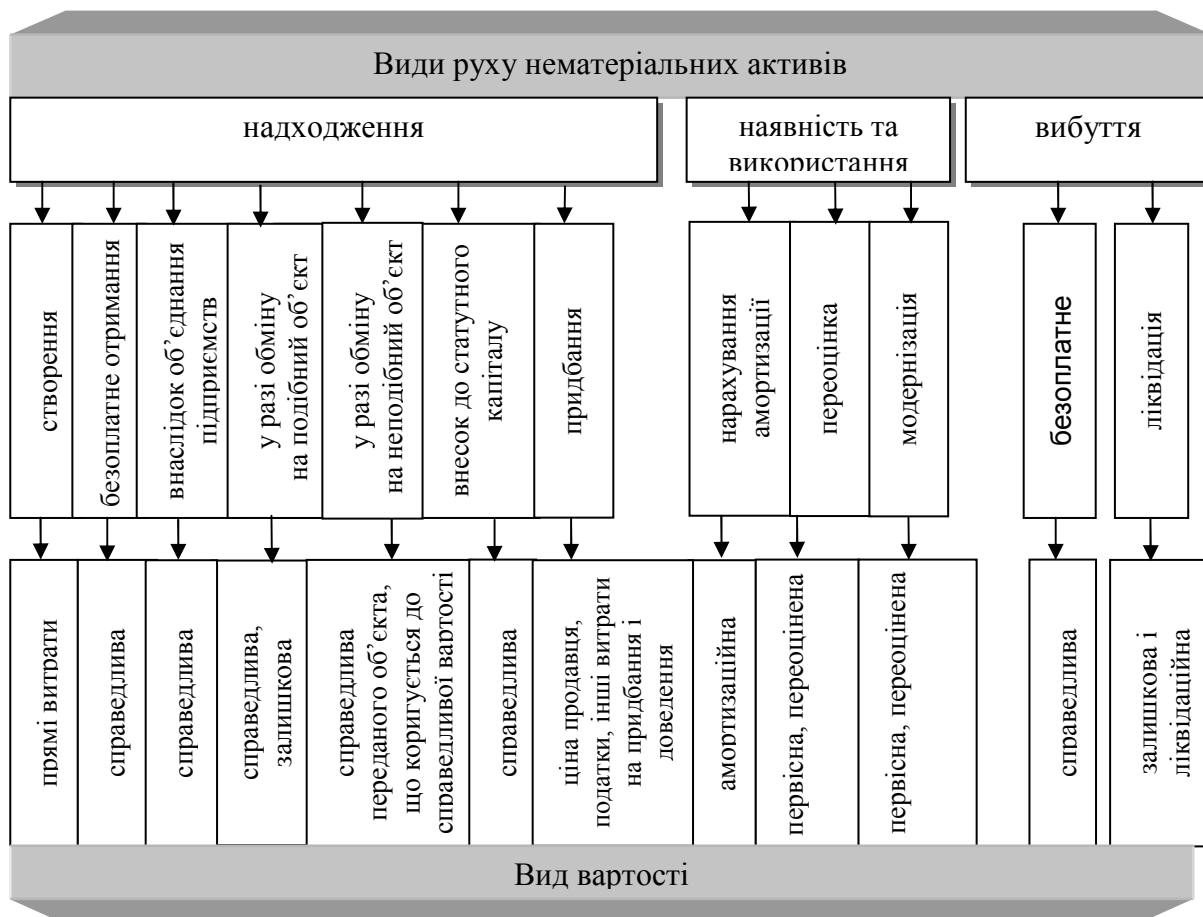


Рис. 1. Види вартості нематеріальних активів, що застосовуються в бухгалтерському обліку

Отже, у разі неможливості визначення ринкової вартості нематеріальних активів з огляду на відсутність необхідної інформації або на її недоступність, доцільно використовувати експертні методи оцінки для неринкових видів вартості (витратний, дохідний), у тому числі метод ціни перепродажу (наступного продажу) таких об'єктів. Останній передбачає визначити неринкову вартість нематеріальних активів на рівні ціни, за якою такі об'єкти можуть бути перепродані, з урахуванням визначених за допомогою застосування звичайних цін фактичних витрат, понесених цим покупцем під час продажу та просування на ринок, а також звичайного для даного виду діяльності прибутку покупця [5].

Треба також зазначити, що одним із пунктів обов'язкової оцінки майна за допомогою експертних методів є його переоцінка для потреб бухгалтерського обліку. Відповідно до п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок. У разі переоцінювання окремого об'єкта нематеріального активу слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (крім тих, щодо яких не існує активного ринку) [6]. Але для більшості об'єктів права інтелектуальної власності ринки не визнаються активними (зокрема, ринки патентів, торгових марок, прав на публікацію унікальних об'єктів). При цьому відповідно до вимог п. 9 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» їх оцінка за справедливою вартістю також має здійснюватися. З огляду на це перше речення п. 19 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» щодо переоцінки нематеріальних активів пропонується викладати в такому уточненому вигляді: «Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих об'єктів майнових прав у складі нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок за діючими методами оцінки ринкової вартості майна, а у разі його відсутності використовувати витратні методи оцінки неринкової вартості майна». Таке визначення автором норми п. 19 дає

зможу здійснювати переоцінку всіх груп нематеріальних активів за справедливою (як ринковою, так і неринковою) вартістю, тобто для яких як існує, так і не існує активний ринок.

Необґрунтованою, на думку автора, є також вимога необхідності переоцінки всіх інших об'єктів групи, до якої належить нематеріальний актив, що підлягає переоцінці. Відмітною ознакою об'єктів права інтелектуальної власності є оригінальність, з огляду на що зміна справедливої вартості одного об'єкта певної групи нематеріальних активів не завжди передбачає зміну справедливої вартості також і інших нематеріальних активів, що входять до складу даної групи.

Варто також зупинитися на визнанні в обліку тих нематеріальних активів, що були створені підприємством (як власними силами, так і в результаті виконання замовлення іншою організацією). Це стосується лише тих активів, які обліковують майнові права об'єктів права інтелектуальної власності. Інші об'єкти майнових прав підприємство створювати в принципі не може, оскільки вони можуть бути лише придбані або безоплатно одержані (право користування природними ресурсами, право користування майном, право на провадження (здійснення) діяльності, право на використання різних привілеїв).

Відповідно до п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», визнання в обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, які підприємство створює, відбувається за вартістю, що враховує понесені прямі витрати. Така оцінка може суттєво відрізнитися (як у бік збільшення, так і в бік зменшення) від вартості аналогічних об'єктів у разі їх надходження за справедливою вартістю (наприклад, у разі надходження як внеску до статутного капіталу підприємства або безоплатного отримання).

Крім того, передбачений п. 11 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» порядок відображення в обліку нематеріальних активів, що створено в результаті виконання замовлення іншою організацією, також є спірним. На думку автора, такі активи недоцільно відображати за ціною (вартістю) договору на їх створення (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх надходженням та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням (тобто прямими витратами). Це пояснюється можливістю зазначення в договорі ціни на створені об'єкти права інтелектуальної власності яка є несправедливою. Отже, оцінка таких нематеріальних активів також може певною мірою відрізнитися від справедливої вартості.

З огляду на зазначене вище відображення в обліку об'єктів права інтелектуальної власності, створених підприємством за прямими витратами, не сприяє об'єктивній оцінці активів підприємства у ринковому середовищі, особливо коли у структурі активів суб'єктів господарювання відбувається зростання саме частки нематеріальних активів. Так, виникає обґрунтована необхідність у визнанні в обліку створених підприємством об'єктів права інтелектуальної власності або за справедливою (ринковою та неринковою) вартістю, з урахуванням відповідних методів оцінки за Національними стандартами № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» та № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» або за фактично понесеними прямими витратами (історичною (фактичною) собівартістю) відповідно до п. 17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Тобто підприємство має самостійно визначити порядок відображення створених нематеріальних активів та зазначити обраний варіант у наказі про облікову політику щодо конкретної групи або окремих об'єктів вказаних активів.

При цьому слід правильно сприймати норми Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО 1 «Фінансова звітність», що стосуються:

– обачності як застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які мають запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

– безперервності як оцінки активів і зобов'язань підприємства, яке здійснюється з припущення, що його діяльність триватиме далі;

– історичної (фактичної) собівартості, де пріоритетною визнається оцінка активів підприємства з урахуванням витрат на їх виробництво та придбання [7, 8].

Ці норми лише підкреслюють необхідність застосування пропонованих автором положень щодо визнання й оцінки в обліку нематеріальних активів.

З огляду на це, в разі надходження на підприємство такого об'єкта рекомендується застосовувати запропоновану автором форму «Акт оцінки нематеріальних активів», яка дасть змогу узагальнити інформацію про первісну вартість створених нематеріальних активів. Також, ця форма може використовуватися для нематеріальних активів, що надійшли на підприємство за справедливою вартістю (внесок до статутного капіталу, безоплатне отримання, обмін на подібний (неподібний) об'єкт), оскільки у цих випадках справедлива вартість таких об'єктів підтверджується експертним шляхом. У разі надходження об'єктів за продажною вартістю через вільну торгівлю, їх вартість хоча і визначена через активний ринок, і є справедливою, може відрізнятись від експертної оцінки, а тому також можливе використання вказаної форми. Пропонована форма містить такі графи:

- «спосіб надходження нематеріального активу», що передбачає зазначення шляху надходження на підприємство нематеріального активу;
- «первісна вартість», як історична (фактична собівартість) активу, де окремими графами зазначаються : «початкові витрати» підприємства на придбання (створення) нематеріального активу та «витрати на доведення» об'єкту до стану придатного у використанні;
- «експертна (оціночна) вартість» як результат експертної оцінки нематеріального активу за справедливою вартістю (ринковою або неринковою);
- «різниця», де зазначається різниця між початковими витратами з історичної (фактичної) вартості активу та його експертною (оціночною) вартістю, що є справедливою (ринковою або неринковою) вартістю;
- «примітка», де зазначається необхідність дооцінки або уцінки історичної (фактичної) вартості об'єкту (табл.2).

Таблиця 2

Рекомендована форма «Акт оцінки нематеріальних активів»

АНТК «Антонов»

(підприємство, організація, установа)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 2

Акт оцінки нематеріальних активів №1

Підстава складання акту наказ № 87 від 10.04.2007 р.

Оцінка здійснена комісією в складі Коваль Н.Н., Петров К.О., Ратушний О.Л.

Нематеріальний актив програмне забезпечення «Aircraft 2.1»

(назва)

Структурний підрозділ, де має використовуватися Конструкторське бюро АНТК «Антонов»

Спосіб надходження нематеріального активу	Первісна вартість нематеріального активу		Експертна (оціночна) вартість	Різниця	Примітка
	початкові витрати	витрати на доведення			
1	2	3	4	5	6
придбання (створення сторонньою організацією на замовлення)	20000	-	19000	1000	переплата (необхідність уцінки)

Додатки

Голова Комісії

Члени комісії

копії платіжних документів, розрахунки бухгалтерії

підпис

(підпис)

підпис

Коваль Н.Н.

П.І.Б.

Петров К.О.

(підпис)
підпис
 (підпис)

П.І.Б.
Ратушний О.Л.
 П.І.Б.

Рекомендований порядок відображення результатів оцінки нематеріальних активів у обліку подано в таблиці 3.

Таблиця 3

Облік оцінки створених об'єктів права інтелектуальної власності за справедливою вартістю

Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
Капіталізовані витрати на створення ОПІВ: - власними силами - як результат виконання замовлення іншою організацією	154	13, 20, 37, 66,65,68	сума фактичних витрат на створення нематеріального активу
	154	631	сума за договором
відображено фактичну собівартість ОПІВ, створених підприємством	12	154	фактична собівартість ОПІВ
відображено позитивну різницю між справедливою вартістю та фактичною собівартістю ОПІВ, створених підприємством	12	423	справедлива вартість – фактична собівартість = позитивна різниця (дооцінка)
відображено негативну різницю між справедливою вартістю та фактичною собівартістю ОПІВ, створених підприємством	975	12	справедлива вартість – фактична собівартість = негативна різниця (уцінка)

Між даними оцінками слід визначити різницю. Далі відображення отриманого результату в обліку пропонується здійснювати аналогічно до переоцінених нематеріальних активів відповідно до вимог п. 21–24 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (відобразити зміни на рахунках власного капіталу). Так, історична (фактична) собівартість у сумі понесених прямих витрат списується з рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» на збільшення рахунку 12 «Нематеріальні активи» з одночасним збільшенням останнього і рахунку 423 «Дооцінка активів» на суму позитивної різниці між історичною собівартістю і справедливою вартістю, що оцінена попередньо, або з одночасним зменшенням рахунку 12 «Нематеріальні активи» і збільшенням витрат на рахунку 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» у разі негативної різниці.

Визначена в обліку у такий спосіб первісна вартість створених нематеріальних активів підприємства стає вартістю справедливою, що повинна постійно переоцінюватися за вимогами п. 19–24 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

Висновки. Таким чином, в статті надано практичні рекомендації щодо удосконалення методики оцінки та переоцінки нематеріальних активів. Зокрема, на основі дослідження теорії та існуючої практики переоцінки нематеріальних активів автором доведено необґрунтованість її проведення лише відносно тих груп, щодо яких існує активний ринок та запропоновано здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих об'єктів майнових прав у складі нематеріальних активів, щодо яких існує і відсутній активний ринок за існуючими методами експертної оцінки майна. Також обґрунтовано недоцільність переоцінки всієї групи активу, до яких належить даний об'єкт. Зазначене дає можливість проводити переоцінку всіх груп нематеріальних активів за справедливою вартістю, що забезпечує достовірність інформації, яка розкривається у фінансовій звітності підприємства.

У свою чергу, дослідження та аналіз методики оцінки нематеріальних активів свідчить про недостатність визнання в обліку створених об'єктів права інтелектуальної власності за вартістю, що враховує здійснені прямі витрати. Така оцінка може суттєво відрізнятись від вартості аналогічних об'єктів у разі їх надходження за справедливою вартістю, що не сприяє об'єктивній оцінці активів підприємства у ринковому середовищі. З огляду на це у статті запропоновано визнавати в обліку створені власними силами об'єкти права інтелектуальної власності як за справедливою вартістю, так і за фактично здійсненими прямими витратами, що дає змогу забезпечити достовірність фінансової звітності щодо інформації про нематеріальні активи.

Використана література

1. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійної оціночної діяльності в Україні» зі змінами і доповненнями від 9 верес. 2004 р. № 1992-IV / Верховна Рада України // <http://www.liga.net>.
2. Бухгалтерський облік та оподаткування : [навч. посіб.] / Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І., Воськало В. І. та ін. ; за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського. — [6-те вид.]. — Львів : Інтеллект-Захід, 2009. — 1200 с.
3. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підруч. [для студ. вищ. навч. закл.] / Ткаченко Н. М. — [3-те вид.]. — К. : Алерта, 2008. — 926 с.
4. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» від 7 лип. 1999 р. № 163 / М-во фінансів України // <http://www.liga.net>.
5. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 груд. 1994 р. № 334/94-ВР в редакції Закону України від 22 трав. 1997 р. № 283/97-ВР / Верховна Рада України // <http://www.liga.net>.
6. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18 жовт. 1999 р. № 242 / М-во фінансів України // <http://www.liga.net>.
7. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV, зі змінами і доповненнями / Верховна Рада України // <http://www.liga.net>.
8. Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 31 берез. 1999 р. № 87 / М-во фінансів України // <http://www.liga.net>.