

ПРОБЛЕМА ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ*Костіна Ю.І., Панкова М.М.*

Резюме. У статті проаналізовано методи оцінки нематеріальних активів в Україні та методи оцінки нематеріальних активів відповідно до вимог міжнародних стандартів. Визначені переваги та недоліки основних методів оцінки та внесені пропозиції щодо вдосконалення системи оцінки нематеріальних активів в Україні.

Ключові слова: нематеріальний актив, оцінка, метод оцінки, вартість, види руху нематеріальних активів.

На сучасному етапі формування та розвитку економіки все більшого значення в процесі виробництва набуває такий фактор виробництва, як нематеріальний актив. Сучасні підприємства у боротьбі за конкурентоспроможність все більше використовують об'єкти прав інтелектуальної власності з метою покращення своїх позицій як на регіональному, так і на міжнародному ринках. Таким чином з'явився ряд актуальних питань щодо вдосконалення методики управління й організації об'єктів нематеріальних активів.

Свій внесок у дослідження проблем визнання, оцінки та обліку нематеріальних активів зробили такі вчені як Бугинець Ф. Ф., Валуєв Б. І., Кірейцев Г. Г., Кужельний М. В., Сопко В. В., Шевчук В. О. та ін. Однак, під час адаптування сучасних підприємств до швидких змін у сфері виробництва ці питання залишаються актуальними.

Під час стрімкого розвитку економічних зв'язків на вітчизняних підприємствах все більше зростає потреба в отриманні своєчасної та достовірної інформації, що забезпечувала б прийняття раціональних та економічно обгрунтованих рішень на всіх стадіях управління, спрямованих на покращення господарської діяльності. Оцінка є одним з важливих методів бухгалтерського обліку. Даний метод бухгалтерського обліку допомагає визначити не лише вартість активів підприємства, але й виявити його потенційні можливості та перспективи економічного розвитку.

Поняття нематеріальних активів для бухгалтерів України відносно нове, але воно використовується не тільки в бухгалтерському обліку, а й в управлінні, оцінчій діяльності і безпосередньо у повсякденному житті. Зміст цього поняття відрізняється в національних стандартах бухгалтерського обліку різних країн, а також в різних видах професійної діяльності.

За таких умов бухгалтерський облік, як основна система, яка забезпечує прийняття управлінських рішень, повинна мати відповідний методологічний інструментарій для бухгалтерського відображення нематеріальних активів з метою задоволення зростаючих потреб заінтересованих користувачів. В свою чергу бухгалтерське відображення даного роду активів у складі майна підприємства можливе лише за умови чіткого визначення їх вартості в результаті оцінки.

Оскільки нематеріальний актив поняття дуже багатогранне, то й порядок їх визнання залежить від їх сутності, а саме з якої точки зору вона розглядається – з економічної чи з 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» [1].

В обліково-аналітичній системі нематеріальні активи визначаються як немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Основними ознаками нематеріального активу є відсутність матеріальної форми, ідентифікація, отримання в майбутньому економічної вигоди та достовірність визначення оцінки такого активу.

Питання бухгалтерської оцінки нематеріальних активів розкрито в економічній літературі з позиції висвітлення вимог нормативних документів. Так, більшість вітчизняних економістів, зокрема Р. Хом'як [2; с.199], Н. Ткаченко [3; с.353] наголошують на необхідності застосування таких видів вартості: 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).

При цьому особливої уваги потребують нематеріальні активи, створені власними силами. Пов'язано це з тим, що такі активи особливо важко ідентифікувати, тим більше оцінити. Тому більшість таких активів взагалі не обліковуються на балансі підприємств, а витрати на їх створення відображаються у складі звітного періоду, в якому вони були понесені. Проблема полягає у відсутності методики оцінки нематеріальних активів при створенні та оцінці майбутніх економічних вигід від використання даного активу. Коли нематеріальний об'єкт визнається активом, то очікується, що він буде використовуватися протягом тривалого часу. Але в довгостроковому періоді надзвичайно складно визначити ефект від використання такого активу.



Рис. 1. Види вартості нематеріальних активів, що застосовуються в бухгалтерському обліку [3].

Також слід зазначити 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.

Оцінка нематеріальних активів з моменту прийняття національного стандарту до сьогодні залишається одним з найбільш дискусійних та проблемних критеріїв, через те, що труднощі оціни викликані відсутністю вичерпного переліку витрат, які можна зараховувати до первісної вартості об'єктів нематеріальних активів. Як відомо, залежно від виду витрат їх можна зарахувати до вартості нематеріального активу або на витрати діяльності. До витрат, які створюють такі проблеми, можна зарахувати: витрати на наукові та патентні дослідження, оцінювання об'єктів нематеріальних активів, маркетингові дослідження ринку нематеріальних активів [5; с. 82]. Порядок визначення первісної вартості нематеріального активу наведено в таблиці 1.

Таблиця 1. Визначення і оцінка нематеріальних активів [6].

№	Джерело надходження нематеріального активу	Складові первісної вартості нематеріального активу
1.	Придбання нематеріального активу	Ціна придбання (крім отриманих торговельних знижок); мито; непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню; інші витрати, пов'язані з придбанням та доведенням до стану, у якому нематеріальний актив придатний до використання за призначенням.
2.	Придбання нематеріального активу в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт	Справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшеного (зменшеного) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну.
3.	Внесення нематеріального активу до статутного капіталу підприємства	Справедлива вартість нематеріальних активів визначена погодженням засновників (учасників) підприємства.
4.	Нематеріальні активи одержані в наслідок об'єднання підприємств	Справедлива вартість нематеріальних активів.
5.	Створення нематеріального активу на підприємстві	Прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, що безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій).

Нематеріальні активи підлягають амортизації за прямолінійним методом. Норму амортизаційних відрахувань установлює підприємство залежно від строку використання окремого виду нематеріальних активів. Стосовно до нематеріальних активів, щодо яких неможливо встановити період використання, норма амортизації визначається в розрахунку на 10 років, тобто 10 %.

У більшості випадків ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля. Виняток становлять випадки, коли на нематеріальний актив існує активний ринок і очікується, що він існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта, і саме на підставі інформації існуючого активного ринку визначається ліквідаційна вартість об'єкта нематеріальних активів.

У разі переоцінки 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). Переоцінена первісна вартість та накопичена амортизація об'єкта нематеріального активу визначаються як добуток відповідно первісної вартості або накопиченої амортизації та індексу переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість [7].

Згідно з Міжнародними стандартами основними видами вартості є споживча, інвестиційна, вартість відтворення об'єкта, вартість заміщення, страхова вартість, вартість для цілей оподаткування майна юридичних та фізичних осіб, ліквідаційна вартість.

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». Усі методи оцінки нематеріальних активів належать до одного з трьох фундаментальних підходів до оцінки, визначених Міжнародними стандартами оцінки, а саме: порівняльний (ринковий), дохідний та витратний, детальна характеристика яких наведена у таблиці 2.

Таблиця 2.

Порівняльна характеристика підходів до оцінки нематеріальних активів [8].

Підходи до оцінки нематеріальних активів		
Витратний	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 оцінюваних нематеріальних активів		
До затрат на створення співставного по корисності нематеріального активу.	До найбільш ймовірної на визначеному сегменті ринку ціни співставного по корисності нематеріального активу, що продається в умовах чистої угоди.	До доходів від використання тих нематеріальних активів, що оцінюються.
Основні переваги підходу		
Універсальність (може бути застосованим до будь-яких нематеріальних активів).	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.

Використання цих підходів у відношенні до нематеріальних активів несе свою специфіку, оскільки вони є доволі нестандартним об'єктом для оцінки. Так, наприклад, в рамках витратного підходу важко визначити, наскільки витрати, понесені на створення чи відтворення об'єкту відображають ринкову вартість різних нематеріальних активів. Не завжди застосовується до нематеріальних активів і порівняльний підхід. Пов'язано це з тим, що окремі об'єкти нематеріальних активів трапляються досить рідко. Частіше за все вони продаються у складі господарської одиниці. Дотого ж існують об'єкти, наприклад, патенти, до яких досить складно підібрати аналоги. Звичайно можуть бути випадки, коли бізнес купується заради відомого бренду чи наявних технологій, але зазвичай досить важко виділити вартість, що припадає на нематеріальний актив. Тому основним підходом при оцінці нематеріальних активів найчастіше є доходний підхід, заснований на доходах, які очікує отримати власник об'єкту оцінки.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. Облікове відображення інформації про нематеріальні активи повністю неможливе без використання даних, отриманих за допомогою оцінки, адже у звітності дані про цей специфічний вид активів наводяться лише у грошовому вимірнику. До того ж оцінка є невід'ємною складовою бухгалтерського обліку та має неодмінно здійснюватись при веденні господарської діяльності будь-яким підприємством або організацією задля повного відображення в обліку інформації про активи, які знаходяться у власності певного підприємства, та можуть бути використанні для досягнення поставленої мети. Оскільки, лише володіючи повною та достовірною інформацією про активи (як матеріальні, так і нематеріальні) можливо прийняти рішення, що «зіграють» на користь господарюючого суб'єкта.

2. Оцінка має бути врегульована на державному рівні. В Україні для здійснення та використання результатів оцінки нематеріальних активів застосовується П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [7] з усіма його «недоліками». Саме тому при оцінці нематеріальних активів необхідно керуватися не лише вимогами чинного законодавства, але й міжнародними стандартами, в яких реалізовано значний досвід в обліку таких специфічних об'єктів, як нематеріальні.

3. Для здійснення оцінки нематеріальних активів науковцями запропоновано велика кількість методів, які об'єднані в три оціночних підходи: доходний, витратний та порівняльний. На законодавчому ж рівні не визначено метод, за яким необхідно оцінювати що, з одного боку, дає можливість власнику підприємства управляти величиною прибутку у звітності, а з іншого – створює додаткову можливість використовувати оцінку нематеріальних активів у економічних аферах.

4. В господарській діяльності все частіше використовується оцінка за справедливою вартістю. Це викликано тим що саме завдяки даному виду оцінки можна встановити реальну вартість активів. Поширення використання оцінки за справедливою вартістю призвело до появи міжнародних нормативних актів, створених задля регулювання здійснення саме даного виду оцінки. Вітчизняним законодавством не врегульовано порядок здійснення оцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю. В П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» зазначені лише випадки, в яких має використовуватися оцінка за справедливою вартістю, але не наведено жодних чітких інструкцій щодо застосування даного виду оцінки.

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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>.
2. Бухгалтерський облік та оподаткування: [навч. посіб.] / Хом'як Р. Л., Лемішовський В. І., Воськало В. І. та ін.; — [6-те вид.]. — Львів : Інтеллект-Захід, 2009. — 1200 с.
3. 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 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.liga.net>
5. Нарожний А. Економічна сутність нематеріальних активів / А. Нарожний // Економіка АПК. - 2005. - № 1. - С. 81-86.
6. Колумбет О. Оцінка нематеріальних активів: бухгалтерський та податковий аспекти / О. Колумбет // Вісник академії муніципального управління. – Випуск 7. – 2009
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO8.aspx>.
8. Криштопа І. Оцінка нематеріальних активів: проблемні питання та напрямки їх вирішення / І. Криштопа // Галицький економічний вісник. — 2010. — № 1(26). — С. 169-176.