

УДК 657.421.3

Бобкова О.О.

АНАЛІЗ МЕТОДІВ ОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

В статті розкриті основні етапи формування оцінки нематеріальних активів, які є підставою для комп'ютеризації обліково – аналітичного процесу.

This article proposes the main stages of forming estimation nonmaterial assets. They are the basis of the improving of the computer using during an accounting analytical process.

В практиці бізнесу відмічається зростання ролі нематеріальних активів та, насамперед, таких, які за своїм змістом є об'єктами інформаційної природи. В управлінні нематеріальними активами велику роль відіграє їх оцінка, значення якої є дуже суттєвим з позиції результативності комерції.

Окремі аспекти оцінки нематеріальних активів як багатогранної проблеми розкриті в наукових працях В.В. Бабича, І.А. Бігдан, Ф.Ф.Бутинця, А.М. Герасимовича, М.Я. Дем'яненка, С.Ф.Голови, В.І. Єфіменка, В.О.Шевчука, І.Й. Яремко, але є певні проблеми з цього питання в контексті завдань бухгалтерського обліку.

Метою статті є проведення аналізу методів оцінки нематеріальних активів та запропоновані етапи проведення такої оцінки, які дозволяють комп'ютеризувати обліково-аналітичний процес.

У процесі становлення ринкової економіки в Україні значна увага приділяється питанням уточнення сутності та оцінки вартості об'єктів нематеріальних активів, зокрема об'єктів інтелектуальної (промислової) власності. Реформування економіки, розвиток ринкових відносин зумовили необхідність формування нормативно – правової бази у сфері інтелектуальної діяльності. Україна, підтримуючи на своїй території чинність міжнародних конвенцій та угод, що стосуються промислової власності, ухвалює свій пакет законів про охорону інтелектуальної власності. У результаті науково – технічні знання перетворюються на продукт, яким можна розпоряджатися, оцінювати й управляти.

Нематеріальні активи завжди вважались найбільш важливим елементом активу фірми. В багатьох високотехнологічних фірмах з світовою репутацією вартість нематеріальних активів складає від 50 до 70% від вартості статутного капіталу.

В чому ж полягають основні труднощі оцінки нематеріальних активів?

По - перше, існує невизначеність оцінки нематеріальних активів, особливо таких, як фірмові марки та імена, торгівельні марки, технології та ін. При придбанні таких активів, внесенні їх до статутних капіталів створюваних підприємств, реалізації та інших операціях невірна оцінка призводить до спотворення реальних прав на підприємстві та створеного ним прибутку.

По – друге, важко визначити термін корисного використання нематеріальних активів, протягом якого вони дозволяють витягувати прибуток.

По – третє, перебільшення вартості нематеріальних активів, відображення в обліку невірних сум їх амортизації призводить до недостовірності фінансової звітності, неправильному обчисленню чистих активів, невірній оцінці вартості акцій тощо.

На підприємствах, фірмах і корпораціях вартість прав на об'єкти інтелектуальної власності може бути різною як за структурою, так і за складом та оцінкою. Згідно до чинного законодавства України, інтелектуальна власність входить до нематеріальних активів, що вмщують ще й права користування природними ресурсами, майном, права на знаки для товарів і послуг, а також гудвіл (ділову репутацію). Теоретичний досвід організації правового методичного забезпечення управління нематеріальними активами в

Україні перебуває на стадії становлення та розвитку, а отже, й наукових вивчень та узагальнень.

Найбільш зручну для економічних розрахунків оцінку можна сформувати у вартісному вимірі, тобто в грошовому виразі. Разом з цим, вартісний вимір не завжди може визначити значимість нематеріальних активів, ефективність їхнього використання.

Одною з важливих проблем високоефективного управління інтелектуальним капіталом є визначення підходів та обґрунтувань його оцінки. Досліджуючи оцінку прав інтелектуальної власності, перш за все, слід зазначити, що ціна – це сукупність умов, за якими використовуються права інтелектуальної власності. Оцінювати такі права за затратами на науково – дослідні конструкторські розробки недоцільно, оскільки споживча вартість права на результати інтелектуальної праці, що передається покупцю, враховує і частину очікуваного ефекту. Отже, оцінка нематеріальних активів має втілювати реальні умови та практичні методи визначення результатів від використання продукту – інтелектуальної власності в грошовій формі.

Оскільки нематеріальні активи неоднорідні за своїм складом, характером використання, ступенем впливу на ефективність діяльності та фінансовий стан підприємства, доцільним є диференційований підхід до вивчення складових їхньої оцінки.

Світова практика свідчить про те, що питання оцінки нематеріальних активів складне і їхня вартість не може бути визначена традиційними методами. У доповіді ЮНІ ДО ще у 1989 р. було зазначено, що не існує стандартної методики визначення ціни на технологію, але є значна кількість рішень, які фахівці в галузі передачі технологій можуть запропонувати.

Відповідний вплив на оцінку має мета, тобто визначення вартості нематеріальних активів щодо мети їхнього використання. Це зумовлено тим, що оцінці підлягають не самі об'єкти інтелектуальної власності, а матеріалізоване право на них. Використання інтелектуальної власності як нематеріальних активів у господарській діяльності підприємств передбачає потребу:

- формування норм амортизаційних відрахувань, за якими частину вартості нематеріальних активів враховують при новоствореній продукції, послугі;
- розрахунку розмірів авторських винагород фізичним особам;
- обґрунтування цін на продукцію, при виробництві якої використано нематеріальні активи з урахуванням економічних вигод.

Отримати необхідну інформацію для прогнозування доцільності впровадження нематеріальних активів у виробництві неможливо без вартісної оцінки їх як в поточному, так і майбутніх періодах.

Вищезазначене дає підстави стверджувати, що об'єктивна оцінка нематеріальних активів – один із важливих чинників для прийняття управлінських рішень, що сприяють поліпшенню роботи підприємства з відповідними максимально можливими економічними вигодами.

Враховуючи особливості оцінки, що зумовлені метою й умовою використання конкретного об'єкта, світова практика сформувала ряд загальних теоретичних підходів, серед яких прийнято виділяють дохідний, витратний і ринковий.

Як показують проведені дослідження вартісну оцінку та облік нематеріальних активів підприємств в умовах комп'ютеризації доцільно виконувати з урахуванням наступних методичних рекомендацій.

Етап 1. Ідентифікація нематеріальних активів. Мета даного етапу – перетворення нематеріальних об'єктів в майно підприємства у вигляді об'єктів бухгалтерського обліку.

Ідентифікований актив – це придбаний актив, який на дату придбання відповідає наступним критеріям: оцінка активу може бути достовірно визначена; в майбутньому при його використанні очікується отримання економічних вигод [1].

Можливість ідентифікації означає, що актив можна відокремити від підприємства. Майбутня економічна вигода – потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів.

Етап 1.1 Ідентифікація прав на окремі об'єкти нематеріальних активів.

Змістовно ідентифікація об'єктів нематеріальних активів інформаційної природи відповідає інвентаризації всіх видів нематеріальних активів з урахуванням належного документального оформлення. В якості об'єктів обліку можуть бути надані письмовий або графічний опис, схеми, креслення, накопичувачі на магнітних носіях (вінчестери, дискети, CD – ROM), зразки продукції, а також інші носії нематеріальних активів.

В якості документів, які підтверджують наявність власників на кожен з об'єктів нематеріальних активів, можуть використовуватись: патенти, свідоцтва, ліцензійні договори та свідоцтва, договори замовлення на створення об'єктів нематеріальних активів сторонніми організаціями, замовлення на створення об'єктів нематеріальних активів на самому підприємстві, договори переуступки прав, акти приймання – передачі при безкоштовній передачі прав на об'єкти нематеріальних активів.

Етап 1.2 Ідентифікація фактів участі окремих складових нематеріальних активів в господарській діяльності підприємства.

Даний етап є найбільш складним при підготовці об'єктів нематеріальних активів до включення в бухгалтерські звіти. Участь окремих складових нематеріальних активів в господарській діяльності підприємства базується на двох параметрах: тривалість періоду використання нематеріального активу в господарській діяльності підприємства (не менш 12 місяців); зафіксовані факти, які підтверджують наявність доходів від нематеріального активу.

На включення об'єктів нематеріальної природи в господарську діяльність підприємства має вплив і такий фактор як умови їх надходження. До числа таких умов слід віднести: придбання за плату в інших підприємств та осіб (на підставі фактично понесених витрат): створення на підприємстві (на підставі суми наведених витрат); внесок засновниками (на підставі домовленості сторін); отримання від юридичних та фізичних осіб безкоштовно (на підставі експертної оцінки).

Може виникати проблема участі в господарській діяльності підприємства об'єктів нематеріальної природи переданих на безкоштовній основі, оскільки при цьому відсутній факт наявності витрат. Вирішення даної колізії слід ґрунтувати на тій обставині, що грошовий вираз властивостей об'єктів нематеріальної природи є не історичним фактом, а грошовою оцінкою їх корисності в майбутньому часі. Тому оцінку майна яку проводять у зв'язку з включенням об'єктів нематеріальної природи в бухгалтерську звітність слід ґрунтувати не тільки на перш початкових затратах придбання, але й на затратах, пов'язаних з використанням вказаних об'єктів на підприємстві.

Етап 2. Ціна нематеріальних активів

До складу нематеріальних активів із зазначенням їх вартості в якості облікових одиниць включаються не об'єкти інтелектуальної власності, а права на ці об'єкти. Перелік прав на інтелектуальну продукцію повинен бути оформлений відповідним списком видів цієї продукції з документальним підтвердженням прав власності.

При придбанні нематеріального активу в склад вартості нематеріального активу включаються: ціна (вартість) придбання (окрім отриманих торговельних знижок), мито,

непрямі податки, які не повертаються, та інші затрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням цього активу до стану, придатного до експлуатації.

При створенні нематеріального активу на підприємстві до складу вартості нематеріального активу включають прямі затрати на оплату праці, прямі матеріальні затрати та приведенням його до стану, придатного до використання.

При придбанні нематеріального активу шляхом обміну на подібний об'єкт до складу вартості нематеріального активу включаються або залишкова вартість переданого нематеріального активу, або справедлива вартість переданого нематеріального активу.

При обміні (або частковому обміні) нематеріального активу на неподібний нематеріальний актив до складу вартості нематеріального активу включаються справедлива вартість переданого нематеріального активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була отримана в результаті обміну.

При внесенні нематеріального активу до статутного капіталу, постановці нематеріального активу на баланс при об'єднанні підприємств, безкоштовному отриманні нематеріального активу до складу вартості нематеріального активу включається справедлива вартість отриманих нематеріальних активів.

Етап 3 Облік надходження та створення нематеріальних активів.

Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовують типові форми документів для обліку основних засобів, до яких надаються документи, які описують сам об'єкт або порядок його використання, а також документи, які підтверджують ті чи інші майнові права підприємства.

У випадку придбання будь – яких авторських прав відображення їх в обліку може бути здійснено тільки на підставі договору з юридичною або фізичною особою – продавцем цих авторських прав. Для відображення в обліку придбаних «ноу – хау» підприємство повинно мати в розпорядженні повне вербальне (словесне) та відображаючий його опис.

Етап 4. Облік амортизації нематеріальних активів.

Відповідно п.25 П(С)БО 8 нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс). Під терміном корисного використання розуміють:

- або період протягом якого очікується використання активу підприємством;
- або період, протягом якого дякуючи використанню нематеріальних активів буде виготовлено (виконано, надано) очікуваний підприємством об'єм продукції (робіт, послуг).

Вибір того чи іншого методу визначення корисного терміну використання буде залежить, в першу чергу, від виду самого активу. Наприклад, при визначенні періоду корисного використання комп'ютерної програми доречно використати перший метод, тому що затрати, пов'язані з його експлуатацією, будуть носити непрямий характер, так як їх неможна розподілити економічно доречним шляхом між одиницями виробленої продукції. Що стосується, наприклад, патенту на корисну модель, то тут майже прийнятно використання другого методу визначення терміну корисного використання.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється з місяця, наступного за місяцем, в якому актив став придатний до використання, та закінчується місяцем, наступним за місяцем вибуття. Амортизація нараховується протягом періоду корисного використання нематеріального активу, але не більш 20 років, за методом, який самостійно обрало підприємством, виходячи з умов отримання економічних вигод.

Етап 5. Облік вибуття нематеріальних активів.

Причиною вибуття нематеріальних активів може бути: реалізація нематеріальних активів; списання з балансу за непридатністю (неможливістю отримання в майбутньому економічних вигод; безоплатна передача нематеріальних активів; передача нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу іншого підприємства; вибуття внаслідок обміну на інший актив.

Виникнення валових доходів при реалізації нематеріальних активів буде залежить від того, амортизувались ці нематеріальні активи в системі оподаткування або ні. При реалізації які належать амортизації нематеріальних активів відповідно п. п. 8.3 ст. 8 Закону про податок на прибуток до валового доходу включається позитивна різниця між сумою реалізації та залишковою вартістю об'єкту продажу. Якщо різниця виходить негативною, вона підлягає відображенню, до складу валових витрат.

У випадку реалізації нематеріальних активів, які за системою оподаткування амортизувались, тобто затрати на їх придбання були в повному обсязі включені до складу валових витрат, валовий дохід розраховується виходячи із договірної ціни. Така операція є також об'єктом для нарахування податку на додану вартість.

На відміну від самостійної ліквідації основних засобів, операції з самостійної ліквідації нематеріальних активів не є об'єктом оподаткування.

Етап 6. Інвентаризація нематеріальних активів

Нематеріальні активи відображаються в інвентарному опису за первісною вартістю з зазначенням: суми зношення; дати придбання; терміну корисного використання. Правильний облік та включення нематеріальних активів до господарського обороту підприємства призводить до зниження бази оподаткування підприємства та цим підвищує ефективність його господарської діяльності.

Наприклад, затрати на придбання ліцензії терміном більше року обліковуються на рахунок «Капітальні вкладення» та потім списуються на рахунок «Нематеріальні активи». У випадку, якщо цей термін менше одного року, податкові органи можуть вимагати списання вказаної вартості на зменшення чистого прибутку або фондів підприємства.

Таким чином, наведені підходи можуть використовувати відповідно до потреб оцінки з урахуванням чинників, що формують мету і умову використання нематеріальних активів.

Література:

1. П(С)БО 8 „Нематеріальні активи”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. №242.
2. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку / Пер. з англ. О. Мініна, О. Ткач. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
3. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку 2001: Навч. посібник /За ред. М.В. Кужильного. – 6-те вид. – К.: А.С.К., 2001. – 272 с.
4. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – К.: Вид-во „Центр навчальної літератури”, 2003. – 215 с.
5. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменярь, 2002. – 192 с.
6. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.
7. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алеута, 2006. – 1080 с.

*Рекомендовано до публікації
д.е.н., проф. Вагоною О.Г. 24.01.07*

*Надійшла до редакції
28.12.06*