

ІДЕНТИФІКАЦІЯ І ОЦІНКА НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ – ДИСКУСІЙНІ ПИТАННЯ, МОЖЛИВОСТІ ЇХ РОЗВ'ЯЗАННЯ

У статті ідентифіковано нематеріальні активи. Досліджено методи оцінки нематеріальних активів, визначено переваги і недоліки кожного з них. Зроблено висновок, що не може бути єдиного методу, який необхідно однозначно застосовувати до всього розмаїття об'єктів.

The author identifies the intangible assets in the article. The methods of the assessment of intangible assets were studied; the advantages and disadvantages of all the methods were described. The author made a conclusion that the only one method we can apply to any object doesn't exist.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Серед невіршених проблем обліку нематеріальних активів можна виділити: недостатнє дослідження економічної сутності нематеріальних активів та їх відособлення від юридичного трактування, недосконалість розробленого порядку визнання та зарахування на баланс підприємства об'єктів нематеріальних активів, відсутність чіткої методики оцінки та обліку майнових прав, невіршеність питань організації забалансового обліку, амортизаційної політики, практично відсутні методики інвентаризації нематеріальних активів, що негативно позначається на організації та ефективності внутрішнього контролю.

Не знайшли належного трактування питання визнання та вартісної оцінки нематеріальних активів для обліку та звітності, управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій останніх років показав, що більшість авторів (90%) у навчально-практичній літературі розглядають дане питання, що становить 9,8% із загальної сукупності розкритих питань. Проаналізувавши періодичні видання, зазначимо, що питанню ідентифікації та оцінки нематеріальних активів присвячено 14 статей у періодичних видання, що становить 15 % від загальної сукупності досліджуваних питань. Це свідчить про актуальність та складність даного питання.

Проблеми визнання, оцінки та облікового відображення нематеріальних активів досліджували Ф.Ф. Бутинець, І.А. Бігдан, С.Ф. Голов, Т. Вовченко, І. Павлюк, О.Д. Святоцький, В.В. Сопко, Н.В. Чабанова та інші. Однак через ряд об'єктивних причин багато проблемних питань залишається невіршеними.

Виділення невіршених раніше частин загальної проблеми. Ураховуючи внесок оприлюднених досліджень в Україні, невіршеними залишаються питання, пов'язані з розвитком бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів, які забезпечують здійснення ефективної інноваційної діяльності підприємств. Необхідність розробки науково обгрунтованих рекомендацій з удосконалення теорії й методики бухгалтерського обліку і контролю нематеріальних активів та розвиток ринкових відносин в Україні визначили актуальність теми статті.

Постановка завдання полягає у формулюванні загального підходу до визначення економічної сутності нематеріальних активів та їх відособлення від юридичного трактування, удосконалити ідентифікацію нематеріальних активів. Складність оцінки нематеріальних активів обумовлена тим, що принципово неможливо розробити єдину універсальну методику для кожного з об'єктів нематеріальних активів, які є, по своїй суті, досить оригінальними, тому необхідно вирішити питання їх оцінки.

Це має вирішальне значення для наукового пізнання економічної сутності

нематеріальних активів та реалізації управлінських функцій, поглиблення інтеграції обліку в систему управління.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сьогодні практика оцінки активів стикається з рядом проблем. Не дивлячись на ускладнені методи оцінки бізнесу, прогнози фінансових аналітиків стають все менш і менш надійними. Основними причинами цього, на наш погляд, є відсутність:

- чіткого визначення дійсної природи нематеріальних активів;
- повного розуміння характеристик нематеріальних активів, а саме високих рівнів інвестиційного ризику і невизначеності;
- чітко закріпленої системи майнових прав для більшості нематеріальних активів, зокрема, через їх «розмиту» природу.

Таким чином, одним із найважчих моментів в обліку нематеріальних активів є їх оцінка.

Порядок оцінки нематеріальних активів визначається Наказом Фонду державного майна України, Державного комітету з питань науки і технологій "Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів" [1, п.12-19]. Згідно цього наказу наведемо способи експертної оцінки вартості нематеріальних активів.

Експертна оцінка вартості нематеріальних активів може здійснюватися трьома способами (рис. 1, власна розробка автора).

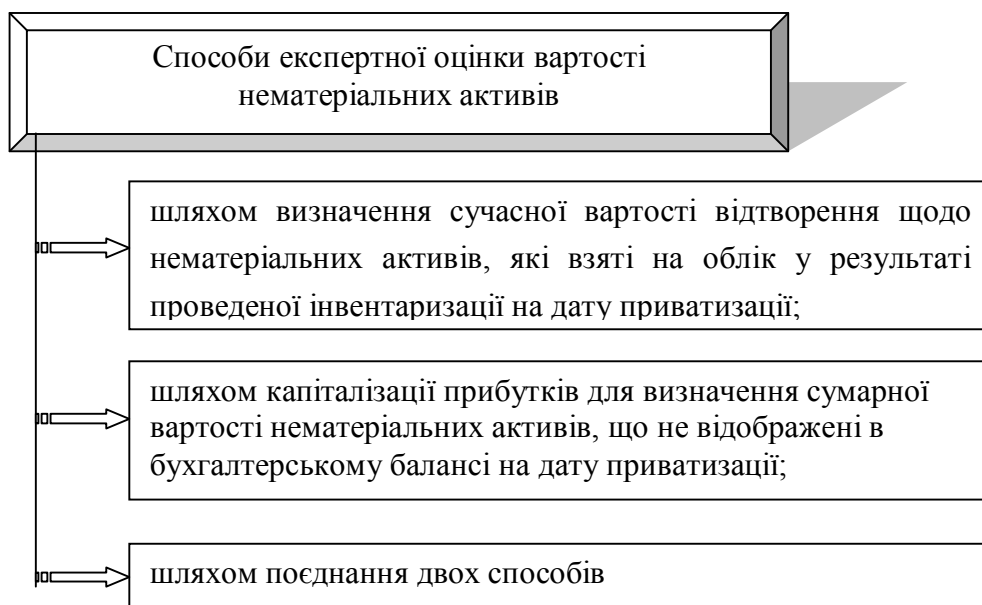


Рис. 1. Способи експертної оцінки вартості нематеріальних активів

Експертна оцінка виявлених при інвентаризації нематеріальних активів при прийнятті їх на облік на підставі п.17 Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, здійснюється комісією з інвентаризації об'єкта приватизації відповідно до їх сучасної вартості відтворення [2, с.3].

У випадку прийняття рішення про експертну оцінку нематеріальних активів, дооцінка статутного фонду створюваного акціонерного товариства на суму, що враховує потенційну прибутковість, не проводиться. П(С)БО 8 передбачена можливість проведення переоцінки залишкової вартості нематеріальних активів за справедливою вартістю на дату складання балансу. Проведення переоцінок ніколи не було легкою справою, а з переходом бухгалтерського обліку на нові стандарти трудомісткість їх зростає.

У відповідності з пунктами 19, 20 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [3, с.11], кожне підприємство має право здійснення переоцінки нематеріальних активів за справедливою вартістю, однак це стосується тільки тих активів, щодо яких існує активний ринок. Знайти

такий навряд чи реально, оскільки активним ринок стане тільки тоді, коли в будь-який момент часу буде можливо відшукати зацікавлених продавців і покупців і інформація по цінах стане в повній мірі загальною доступною.

Але, навіть, тоді проблеми не закінчаться, оскільки при переоцінці одного нематеріального активу слід переоцінити всі інші активи даної групи (крім тих, на які не існує активний ринок).

Нами здійснено аналіз інформації Державного реєстру суб'єктів оціночної діяльності (табл. 1, власна розробка автора), що надається Фондом державного майна України у формі довідки з Державного реєстру суб'єктів оціночної діяльності [4].

Таблиця 1

Аналіз видів оцінки, що проводять оцінювачі України

Пункт державного реєстру	Вид оцінки	Кількість оцінювачів	Питома вага, %
2	Оцінка цілісних майнових комплексів, паїв, цінних паперів, майнових прав та нематеріальних активів, у тому числі оцінка прав на об'єкти інтелектуальної власності, крім того:	1573	93,13
2.1	Оцінка цілісних майнових комплексів, паїв, цінних паперів, майнових прав та нематеріальних активів (крім оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності)	96	5,68
2.2	Оцінка прав на об'єкти інтелектуальної власності	20	1,19
Разом:		1689	100

За результатами дослідження встановлено, що оцінкою цілісних майнових комплексів, паїв, цінних паперів, майнових прав та нематеріальних активів, у тому числі оцінка прав на об'єкти інтелектуальної власності займається 1573 оцінювача, що становить 93,13 % із загальної кількості оцінювачів. Оцінку цілісних майнових комплексів, паїв, цінних паперів, майнових прав та нематеріальних активів (крім оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності) проводять 96 оцінювачів, що становить 5,68 % із загальної кількості.

Слід відмітити, що лише 20 оцінювачів займаються оцінкою прав на об'єкти інтелектуальної власності, що становить 1,19 % із загальної кількості оцінювачів, це пояснюється складністю оцінки нематеріальних активів та інтелектуальної власності.

Важливою проблемою оцінки нематеріальних активів є також невизначеність майбутніх економічних вигод, які очікується отримати від них та періоди їх отримання. Щодо авторських прав, то ймовірність отримання від них майбутньої економічної вигоди в тривалому довгостроковому періоді є більш невизначеною.

Важливою характеристикою об'єкта нематеріальних активів є можливість його ідентифікації, тобто можливість відокремлення від інших активів, що практично не завжди вдається. Найбільша проблема, що виникає при ідентифікації нематеріального активу – визначення його відмінностей від гудвілу.

Нематеріальний актив можна відрізнити від гудвілу лише якщо підприємство може його продавати, орендувати чи обміняти.

Професор Р. Чемберс доводить, що нематеріальні активи існують і оцінюються тільки в сполученні з матеріальними, і їх необхідно розглядати як залишкову вигоду, яка залишається після вирахування всіх нематеріальних активів. Вони не можуть бути відокремлені від фірми і оцінені в поточному грошовому еквіваленті, тому їх слід списувати відразу після придбання [5, с.19].

Вважаємо, що таке твердження є не зовсім правильним, оскільки: по-перше, окремі види нематеріальних активів хоча і не завжди можуть бути точно оцінені, але часто виступають об'єктом купівлі-продажу; по-друге, деякі матеріальні активи принесуть майбутню вигоду якщо підприємство придбало нематеріальний актив.

За вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» не визнаються активом, а підлягають визнанню у складі витрат звітного періоду: 1) витрати на дослідження; 2) витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; 3) витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; 4) витрати на рекламу і просування продукції на ринку; 5) витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (торгових знаків).

Проте визнавати їх у складі витрат є не зовсім обґрунтовано. Наприклад, витрати на дослідження в окремих випадках можуть бути настільки ефективними, що дадуть можливість випередити конкурентів і отримати реальні економічні переваги.

Таким чином, названі витрати можна розглядати як активи, якщо вони були придбані підприємством, проте вимоги П(С)БО 8 не у всіх випадках дають змогу їх визнати, наприклад, ділова репутація, яка купується разом із діючим підприємством та включає високу кваліфікацію працівників, торгові марки і торгові знаки [6, с.122-123].

Собівартість внутрішньо створеного нематеріального активу включає всі витрати (табл. 2, власна розробка автора).

Таблиця 2

Собівартість внутрішньо створеного нематеріального активу

Витрати	
які входять у собівартість	які не входять у собівартість
- витрати на матеріали і послуги, використані чи спожиті при створенні нематеріального активу	- торгові, адміністративні та інші загальні накладні витрати, крім тих, які можуть бути безпосередньо віднесені на підготовку активу до використання;
- заробітна плата та інші витрати пов'язані з працівниками, які безпосередньо зайняті при створенні активу;	- чітко встановлена неефективність і первісні операційні збитки, понесені до досягнення планових показників активу;
- будь-які витрати, що безпосередньо відносяться на створений актив, такі як мито за реєстрацію юридичного права та амортизація патентів і ліцензій, використаних для створення активу;	- витрати на підготовку персоналу до експлуатації активу.
- накладні витрати, що необхідні для створення активу.	

Узагальнивши вищенаведені підходи до оцінки нематеріальних активів, зазначимо, що підприємства оцінюють нематеріальні активи за понесеними затратами. Відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається залежно від способу отримання об'єкта.

Розглядаючи правила оцінки нематеріальних активів, в МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» зазначено, що такі активи враховуються за собівартістю [7, с.122-123]. Собівартість включає витрати на придбання і витрати, необхідні для підготовки нематеріального активу до його використання. Якщо нематеріальні активи купуються в обмін на акції або інші активи, собівартість нематеріального активу визначається як справедлива ринкова вартість виплачуваної винагороди або як ринкова вартість отриманого нематеріально активу. При купівлі декількох нематеріальних активів або комбінації нематеріальних і матеріальних активів собівартість має бути розподілена на основі справедливих ринкових вартостей або на основі відносин вартостей продажу.

Згідно з МСФЗ 36 «Зменшення корисності активів» слід періодично оцінювати спроможність нематеріальних активів, забезпечувати майбутні економічні вигоди, достатні для відшкодування балансової вартості цього активу. При цьому підприємству необхідно оцінювати їх наприкінці кожного звітного року, навіть якщо немає жодних ознак зменшення корисності. Сума відшкодування нематеріальних активів є вища з двох оцінок: чиста ціна реалізації та теперішня

(дисконтована) вартість очікуваних грошових надходжень від використання активу [8, с.72-75].

Існують визначені методики оцінки нематеріальних активів. Оцінку роблять спеціально навчені фахівці, що мають досвід як у патентно-правовій сфері, так і в сфері бухгалтерії нематеріальних активів. Оцінку можуть робити тільки організації, що мають ліцензію на проведення оцінної діяльності.

Оцінка нематеріальних активів проводиться по-різному, що залежить від мети призначення. По-перше, оцінка нематеріальних активів необхідна при визначенні розміру винагороди авторам розробки і при визначенні економічного ефекту від використання даного об'єкта, виходячи з яких роблять платежі авторам. По-друге, при укладанні нематеріального активу на баланс підприємства роблять оцінку цього об'єкта для включення його до складу статутного капіталу підприємства. По-третє, при укладенні ліцензійних договорів необхідно визначити ціну ліцензії, для чого роблять оцінку. По-четверте, оцінка провадиться при проведенні заставних операцій, а також при страхуванні майна. По-п'яте, у випадку порушення виключних прав також необхідно зробити оцінку для визначення збитку від порушення.

Можливості, що відкриваються у власника підприємства у випадку використання такого інструмента, як оцінка інтелектуальної власності, у даний час ще не до кінця правильно зрозумілі багатьма керівниками.

Якщо підприємство правильно відобразить в обліку нематеріальні активи, то воно матиме значну кількість переваг (рис. 2, власна розробка автора).

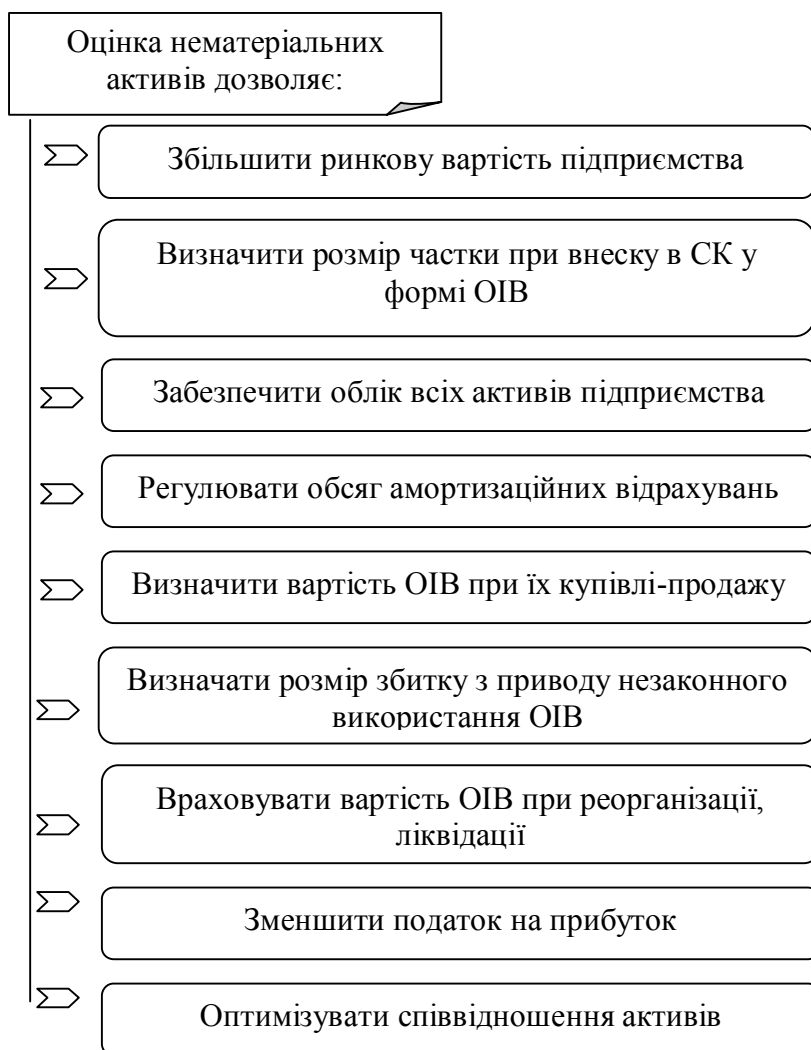


Рис.2. Оцінка нематеріальних активів

Традиційні системи фінансової звітності, розроблені для промислових

компаній, роблять усі ці проблеми ще заплутанішими. Наприклад, оцінка вартості матеріальних активів (таких як запаси і устаткування), зазвичай, не створює оцінювачам концептуальних труднощів, оскільки в таких випадках передбачати майбутні рівні грошових потоків відносно просто. У таких ситуаціях ринкові вартості майже завжди існують. У випадках нематеріальних активів, навпаки, особливо складною виявляється їх точна оцінка. Так, слова Артура Льовіта, колишнього голови американської Комісії з цінних паперів (SEC), сказані ним в 1999 р.: «У міру того як нематеріальні активи продовжують збільшуватися як за розміром, так і за їх поширеністю, все більша і більша кількість людей починає ставити під сумнів, чи відбивається їх дійсна вартість – так само як і чинники створення цієї вартості – в публічно доступній звітності в доречні для цього терміни» [9, с.3-25].

Проте недолік інформації про нематеріальні активи характерний не тільки для інвесторів і кредиторів. Самі компанії можуть володіти слабкими інформаційними системами управління, завдяки яким вони не здатні відстежувати і контролювати свої нематеріальні активи.

У міру того, як на ринок виходить все більша кількість фірм, пов'язаних з інтенсивним використанням знань в таких сферах, як біотехнологія і програмування, при спробі визначити нематеріальні активи, виникають нові питання в декількох укорінених концепціях. Характеристики, що мають на увазі, впливають не тільки на вартість нематеріального активу, але і на те, як їх слід оцінювати. Змінюється саме уявлення про «компанію», її межі стають все більш ширшими. Наприклад, традиційні уявлення про організації вартісних ланцюжків, що створюються в жорстко структурованих вертикально-інтегрованих холдингах, зараз стають менш доречними. Усе більше число операцій здійснюється на відкритих ринках за допомогою гнучкіших механізмів, таких як кластери, альянси і мережеві організації.

Майнові права відносно нематеріальних активів, як правило, слабкі. Таким чином, традиційні уявлення про юридично встановлювані майнові права можуть бути більше неактуальними. Юридичні «межі» активів можуть тепер виявитися недостатніми для цілей оцінки або для захисту прав «володіння». Наприклад, майнові права відносно об'єкта устаткування є чіткими. Але визначення патентного продукту або технології може бути не таким однозначним навіть для фахівців у відповідній сфері. Наприклад, розглянувши патенти, які є однією з найбільш юридично чітких категорій нематеріальних активів, як показало дослідження, бачимо повсюдні численні судові розгляди, які ілюструють, наскільки слабкими виявляються насправді ці права.

Інша проблема «розмитих меж» полягає в ступені, в якій компанії виявляються в змозі закріпити вигоди від своїх інвестицій, і в їх (не) здатності запобігти використанню іншими компаніями можливостей отримати вигоду без супутньої участі в частці витрат (наприклад, коли співробітник звільняється з компанії, але має детальні знання потреб клієнтів цієї компанії). Для того, щоб сприяти розвитку творчості, сучасні суспільства встановлюють майнові права відносно знання, наприклад, за допомогою патентів і авторських прав. Проте, як добре відомо фахівцям, ці майнові права не герметичні, особливо для таких невідчутних товарів, як «інформація». Дана проблема, пов'язана із ступенем «належного» захисту, має дві основні практичні дії:

- існування ефектів «перетікання» (наприклад, через розвиток кваліфікацій робочого персоналу або через імітацію продуктів);
- відсутність ефективного контролю над майбутнім потоком вигод у компанію, яка приймає ризик розвитку або придбання дорогих нематеріальних активів.

Складно оцінювати те, чого не можна побачити. Нематеріальні активи не можна спостерігати безпосередньо, тоді як можна побачити устаткування, процес виробництва і його результат.

Економічна вартість нематеріальних активів залежить від існування і від вартості інших активів. Хоча дана залежність варіюється в значних межах між різними галузями, вартість більшості компанії виникає за рахунок сукупності матеріальних, фінансових і нематеріальних активів. Навіть «найлегшим» компаніям (наприклад, компаніям у сфері біотехнології або у сфері програмування) потрібні деякі матеріальні активи. Концепція «віртуальних компаній», що нехтує малою частиною матеріальних активів, ще не досить поширена. Якість цих матеріальних активів, звичайно, позначається на вартості нематеріальних активів. У свою чергу, нематеріальні активи, які ізолюють компанію-володаря від прямої конкуренції, можуть підвищити вартість її матеріальних активів, так само як і всіх інших нематеріальних активів цієї компанії, які пов'язані з її економічною діяльністю.

Нематеріальні активи самі по собі не завжди мають вартість. Вона залежить від продовження діяльності економічного суб'єкта в якості «діючого підприємства». Залежність між вартістю нематеріальних активів, відчутними активами і діяльністю, що продовжується, є особливо тісною. Істотні інвестиції в нематеріальні активи можуть привести як до високого рівня майбутніх доходів, якщо інновація виявиться успішною, так і до нульового результату, якщо вона провалиться. Прикладом є суми, сплачувані компаніями, зв'язки за ліцензії на впровадження стільникових телефонів «третього покоління». Деякі компанії нині намагаються наново погоджувати умови таких ліцензій, оскільки тепер вони усвідомили, що переоцінили невизначений (у початковий момент) попит на дану нову послугу.

Інвестиції в нематеріальні активи часто є необоротними і втрачаються. Інвестиції, що вже входять до вартості нематеріальних активів не можуть бути списаними, а потім відображеними заново без понесення при цьому якої-небудь втрати. Одномоментні компанії в цьому відношенні менш ефективні, чим регулярна реклама. Безповоротність таких інвестицій робить їх особливо чутливими до різних форм ризику, таким як невизначеності, пов'язані з майбутніми процентними ставками, майбутніми цінами і продукту і витратами по основній діяльності.

Вкладення в нематеріальні активи є невідшкодованими витратами, оскільки у випадку, якщо ці вкладення невдалі, витрачені засоби вилучити неможливо. Наприклад, витрати на розвиток нового бренду виявляються невідшкодованими, якщо новий продукт не почне добре продаватися, оскільки ці витрати (вкладення) не мають альтернативного використання.

Багато нематеріальних активів є специфічними для конкретної компанії, оскільки використовуються тільки в середині компанії, яка створила їх, і для її цілей. Проблемою у такому випадку є відсутність ринку збуту для даних необоротних активів. Тому, якщо та або інша компанія хоче придбати більш досконалий тип організаційних навиків (наприклад, через особливий кваліфікований робочий персонал), єдиним доступним для неї у такому разі рішенням може виявитися купівля всієї організації в цілому.

Особливості нематеріальних активів мають два найбільш важливих наслідки. По-перше, оцінка нематеріальних активів виявляється нестандартною і комплексною роботою і, по-друге, оцінювачам доводиться робити пущення про найбільш значущі параметри, що відповідно впливає на чутливість оцінок нематеріальних активів.

Проаналізувавши методи оцінки нематеріальних активів, визначивши переваги і недоліки кожного з них, встановлено, що немає єдиного методу, який необхідно однозначно застосовувати.

Вважаємо, що до кожного окремого виду нематеріального активу повинен застосовуватись свій метод, в залежності від походження, сфери застосування та умов використання об'єкта.

Висновки і перспективи подальших розробок. Результати проведеного аналізу нормативної та спеціальної літератури з питань ідентифікації та оцінки нематеріальних

активів дають підстави для таких висновків:

1. Важливою характеристикою об'єкта нематеріальних активів є можливість його ідентифікації, тобто можливість відокремлення від інших активів, але на практиці не завжди це вдається. Найбільша проблема, що виникає при ідентифікації нематеріального активу – визначення його відмінностей від гудвілу. Нематеріальний актив можна відрізнити від гудвілу лише якщо підприємство може його продавати, орендувати чи обміняти.

2. Встановлено, що оцінка нематеріальних активів виявляється нестандартною і комплексною роботою, в результаті якої оцінювачам доводиться робити припущення про найбільш значущі параметри, що впливають на чутливість оцінок нематеріальних активів до суб'єктивних і складно обґрунтованих виборів в процесі такої роботи. Тому, запропоновано послідовні етапи для оцінки нематеріальних активів, визначено інформаційну базу для оцінки нематеріальних активів.

3. Досліджено методи оцінки нематеріальних активів, визначено переваги і недоліки кожного з них. Автор дійшла висновку, що не може бути єдиного методу, який необхідно однозначно застосовувати до всіх об'єктів. Встановлено, що до кожного окремого виду застосовується свій метод оцінки, що залежить від походження, сфери застосування та умов використання об'єкта нематеріальних активів.

Література

1. Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів: наказ Фонду державного майна України, Державного комітету з питань науки і технологій N 969/97 від 27.07.95, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 10 серпня 1995 р. за N 292/828.
2. Жиглей І. В. Поняття нематеріальних активів та їх оцінка.: Бізнес та бухгалтерський облік в Україні: програма Всеукраїнської студентської конференції / І. В. Жиглей. - Житомир: ЖІТІ. – 29-30.05.1998.
3. Нематеріальні активи: правові та облікові аспекти: збірник систематизованого законодавства. – К.: Бліц-Інформ, 2009. – Вип. 6. – 192 с.
4. Оцінка майна. Фонд державного майна України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.spfu.gov.ua>.
5. Манухіна М. Ю. Удосконалення методів оцінки й обліку матеріальних і нематеріальних активів підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / М. Ю. Манухіна. – Луганськ, 1997. – 19 с.
6. Ідентифікація і визнання нематеріальних активів.: Соціально-економічні, політичні та культурні оцінки і прогнози на рубежі двох тисячоліть: тези доповідей V Міжнародної науково-практичної конференції студентів, аспірантів і молодих вчених. / Відп. ред. З.В. Гуцайлюк, Т. Кирилук, В. Новодворська. – Тернопіль, 2007. – С. 122–123.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 “Нематеріальні активи”. – [Затверджений радою КМСБО у липні 1998 р. та чинний з 1 липня 1999 р.].
8. Сухораб В. П. Концепція обліку нематеріальних активів в системі прийняття управлінських рішень / В. П. Сухораб // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2005. – № 6. – С. 72–75.
9. Анализ и оценка нематериальных активов: рекомендации по наилучшей международной практике. Вопросы оценки // Профессиональный научно-практический журнал. – Москва: российское общество оценщиков. – 2006. – № 4. – С. 3–25.