



УДК 657.421.3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПЕРЕОЦІНКИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Х. Скоп

*Львівський національний університет імені Івана Франка
79008 м. Львів, проспект Свободи, 18
E-mail: skophi08@gmail.com*

Розглянуто місце і роль переоцінки нематеріальних активів в системі бухгалтерського обліку сучасних підприємств. Розроблено організаційно-методичне забезпечення переоцінки нематеріальних активів за умови її проведення внутрішнім центром відповідальності підприємства.

Ключові слова: нематеріальні активи (НМА), переоцінка, справедлива вартість, комісія з переоцінки нематеріальних активів.

Рентабельність, конкурентоздатність та фінансова забезпеченість сучасного підприємства в умовах економіки постіндустріального етапу розвитку суспільства в більшій мірі залежать від нематеріальних активів (НМА), ніж від матеріальних. Така тенденція ефективно підтримується світовими фондовими біржами, де ринкова капіталізація нематеріальних активів таких підприємств як Apple, IBM, Coca-Cola, JONSON&JONSON, MICROSOFT тощо значно перевищує вартість матеріальних, а також пов'язана із високою залежністю ефективного ведення бізнесу від сучасних комп'ютерних технологій та мережі Internet. Тому, особливої актуальності набувають дослідження, що пов'язані із переоцінкою НМА, проведення якої забезпечує визначення їхньої достовірної вартості та формування необхідної інформаційної бази для прийняття ефективних управлінських рішень.

Метою статті є дослідження основних організаційних та методичних аспектів переоцінки нематеріальних активів та розробка системного підходу для її проведення внутрішнім центром відповідальності підприємства.

Переоцінка нематеріальних активів, за звичай, розглядається в контексті переоцінки необоротних активів, зокрема основних засобів, про що свідчать роботи відомих вітчизняних бухгалтерів-науковців зокрема: Ф. Бутинця [1], С. Голова [2], А. Загороднього [3], З. Задорожного, М. Корягіна [5], Я. Крупки, П. Куцика [8], Л. Нападівської [6], Г. Нашкерської [7], В. Озерана [8], З. Плиси [9], І. Яремко [3] та інших, що пов'язано із спільною методикою облікового відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку. Проте, переоцінка НМА є значно складнішою як з теоретичної, так з практичної точки зору процедурою розрахунку справедливої вартості, що пов'язано із відсутністю або недостатньою розвиненістю їхнього активного ринку та унікальністю багатьох НМА, вартість яких можливо визначити тільки в межах конкретного підприємства, що підтверджує актуальність теми дослідження.



Згідно із ст.7 ЗУ «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», переоцінка основних фондів для цілей бухгалтерського обліку повинна проводитися незалежними суб'єктами оціночної діяльності [10]. Проте, як показало наше дослідження, характерною особливістю переоцінки НМА є, також, те, що зовнішні суб'єкти оціночної діяльності не завжди можуть об'єктивно визначити їхню справедливую вартість, що пов'язано із відсутністю аналогів для порівняння на ринку та складністю застосування витратного (враховуючи специфіку технологічного процесу) і дохідного (враховуючи невизначеність терміну корисного використання) підходів до оцінки нематеріальних активів.

В зв'язку з чим, ми пропонуємо створити на підприємстві внутрішній центр відповідальності за переоцінку НМА, основною функцією якого, згідно нашого дослідження, повинно бути забезпечення результативності та об'єктивності процесу переоцінки НМА. В нашому дослідженні, таким центром відповідальності за проведення переоцінки НМА виступає внутрішньо створена підприємством Комісія з переоцінки нематеріальних активів, яка повинна бути сформована на підставі наказу (розпорядження) власника або уповноваженого органу (посадової особи), який здійснює керівництво підприємством і окремо розглянута в Наказі про облікову політику. Також, в залежності від цілей підприємства, вона може мати статус постійної або тимчасово діючої Комісії з переоцінки НМА. Згідно нашого дослідження, головою Комісії з переоцінки НМА, повинен бути сертифікований оцінювач, щоб забезпечити її законність, посилаючись на ст. 8 ЗУ «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [10]. До складу Комісії з переоцінки НМА, також, на нашу думку, повинні/можуть бути включені:

- головний бухгалтер підприємства, або його заступник;
- керівник аналітичного відділу підприємства, або його заступник;
- керівник відділу внутрішнього аудиту, або його заступник;
- керівники відділів наукових досліджень та конструктивних розробок;
- інші працівники підприємства, які можуть оперувати необхідними даними для відповідного переоціночного аналізу.

Максимальна кількість членів Комісії з переоцінки нематеріальних активів, на нашу думку, не повинна перевищувати десять осіб, включно із головою, а мінімальна – не менше чотирьох, враховуючи голову.

Згідно нашого дослідження, процес переоцінки НМА на вітчизняних підприємствах може бути розглянутий як сукупність трьох взаємопов'язаних етапів, кожен з яких включає певний перелік поставлених завдань (рис.1).

На першому етапі «Інформаційно-аналітичне забезпечення переоцінки НМА» НМА, який є об'єктом переоцінки повинен бути ідентифікований, що означає визначення його інвентарного номера та ознайомлення із вмістом первинних документів, що дозволяє виявити основні фізичні, функціональні, технічні та економічні параметри тощо. Ідентифікація НМА передбачає, також, визначення його приналежності до однієї із облікових груп НМА.

Характеристика НМА, що підлягає переоцінці передбачає визначення права власності або цілої «в'язки» юридичних прав власності стосовно нього. Членам Комісії з переоцінки НМА, потрібно ознайомитися зі всіма додатковими умовами як окремого правового документу так і загальної «в'язки» прав власності підприємства на НМА, і зробити висновок стосовно їхнього впливу на термін корисного використання та можливості альтернативного отримання прибутку від його подальшого використання. Ми вважаємо, що це завдання першого етапу процесу



переоцінки НМА повинно бути здійснене членом Комісії, який за сумісництвом займає на підприємстві посаду головного бухгалтера або його заступника.

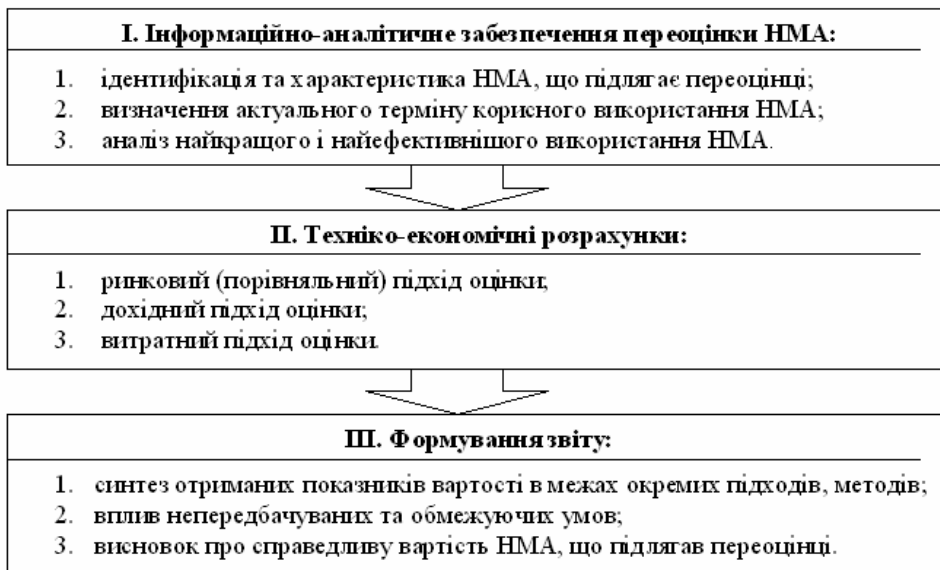


Рис. 1. Організація процесу переоцінки нематеріальних активів (розроблено автором)

Згідно нашого дослідження, актуальний термін корисного використання НМА – це залишковий період часу, протягом якого підприємство зможе отримувати від нього економічні вигоди. Розглядають ряд чинників, які можуть вплинути на його значення:

- 1) очікуване використання активу підприємством, а також можливість більш ефективного управління активом іншою групою керівників;
- 2) звичайні життєві цикли активу і загальнодоступна інформація про розрахункові терміни корисного використання подібних активів, використовуваних аналогічним чином;
- 3) функціональне, технологічне, економічне чи інше старіння;
- 4) стабільність галузі, в якій використовується актив, та зміни в ринковому попиті на продукти або послуги, що виготовлені за його участю;
- 5) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;
- 6) рівень експлуатаційних витрат, необхідних для отримання очікуваної майбутньої економічної вигоди від активу, та здатність і намір підприємства досягти цього рівня;
- 7) термін контролю над активом та юридичні або аналогічні обмеження на використання активу;
- 8) залежність терміну корисного використання активу від терміну корисного використання інших активів підприємства [4, с.880].

Комісія з переоцінки НМА повинна визначити вплив на актуальний термін корисного використання НМА кожного з наведених чинників та визначити його значення. Також, для виконання цього завдання першого етапу переоцінки НМА, згідно нашого дослідження, інколи доцільно побудувати криву життєвого циклу



НМА, що підлягає переоцінці з точковим визначенням на ній його поточного стану. Виконання цього завдання, на нашу думку, повинно/може бути здійснене членом Комісії з переоцінки, який займає за сумісництвом посаду керівника аналітичного відділу або його заступника.

Згідно із дослідженням А. Козирева [4], Р. Рейлі [11] та П. Цибульова [12], найкраще і найбільш ефективно використання НМА може бути проаналізовано на основі таких чотирьох критеріїв:

1) законність – найкраще і найбільш ефективно використання НМА повинно бути цілком законним видом діяльності і відповідати регулятивним вимогам в області ліцензування, торгівлі на основі взаємовигоди, правдивості реклами та інших правових вимог;

2) фізична здатність – найкраще і найбільш ефективно використання НМА повинно бути фізично можливим із врахуванням його фізичних, функціональних та технологічних характеристик;

3) фінансова доцільність – найкраще і найбільш ефективно використання повинно забезпечувати підприємство отриманням позитивної величини дохідності інвестицій в нематеріальний об'єкт переоцінки;

4) максимальна вигідність – найкращим і найбільш ефективним використанням являється таке використання НМА, яке в результаті забезпечує найбільшу вигідність, тобто, найвищу міру економічних вигод для підприємства.

Кожен з наведених критеріїв відображає той чи інший рівень ефективного використання НМА, що дозволяє Комісії з переоцінки НМА визначити умови, за яких буде розраховуватись справедлива вартість НМА, що підлягає переоцінці. Адже, якщо підприємство не використовує НМА із найбільшою користю, його вартість від цього не зменшується. Ми вважаємо, що це завдання першого етапу процесу переоцінки НМА повинно бути здійснене членом Комісії з переоцінки НМА, який займає за сумісництвом на підприємстві посаду керівника відділу внутрішнього аудиту або його заступника.

Отримані результати першого етапу переоцінки НМА, згідно нашого дослідження, підлягають перевірці та підтвердженню головою Комісії з переоцінки НМА, для того, щоб уникнути випадків необ'єктивного та/або недобросовісного формування інформаційно-аналітичного забезпечення процесу переоцінки НМА.

На етапі «Техніко-економічних розрахунків» Комісія з переоцінки НМА повинна розглянути та застосувати найбільш оптимальні для конкретного НМА підходи та/або методи розрахунку його справедливої вартості на основі всіх отриманих на попередньому етапі релевантних даних. Найбільш поширеними у використанні, а також закріпленими на законодавчому рівні [10] є три підходи до оцінки НМА: ринковий (порівняльний); дохідний; витратний;

Ринковий підхід до оцінки НМА являє собою процес визначення їхньої справедливої вартості шляхом аналізу вартості подібних НМА, які були продані або ліцензовані протягом останнього періоду часу. У разі застосування ринкового підходу до оцінки НМА, подібність з об'єктами порівняння визначається з урахуванням їх виду, галузі (сфери) використання, економічних, правових, функціональних та інших характеристик. В межах ринкового підходу до оцінки НМА, на основі проведеного дослідження [4; 5; 11; 12], та, на нашу думку, можна виділити такі методи (табл.1):



Таблиця 1

Методи ринкового підходу до оцінки нематеріальних активів

№	Методи ринкового підходу оцінки НМА	Характеристика
1	2	3
1	Метод ринкових продажів	За допомогою цього методу вартість НМА оцінюється на основі реальних ринкових угод про продаж НМА-аналогів незалежним третім сторонам в межах комерційних угод. При наявності даних, цей метод є найбільш прямим і об'єктивним в процесі визначення справедливої вартості НМА [4].
2	Метод рейтингу/ранжування	Цей метод оцінки НМА ґрунтується на використанні якісних характеристик об'єкта оцінки, на кшталт, новизни, рівня винахідництва, складності і т.д., які за допомогою спеціальних шкал перетворюються в кількісні показники, у вигляді коефіцієнтів [12]. Після отримання необхідних для аналізу коефіцієнтів та вартісних характеристик виводиться грошова вартість НМА.
3	Метод звільнення від роялті	Метод звільнення від роялті, іноді, вважається методом дохідного підходу до оцінки НМА, враховуючи те, що для отримання показника вартості здійснюється капіталізація оцінюваного доходу від виплати роялті. Цей метод, також, іноді, називають методом витратного підходу, в зв'язку з тим, що вартість оцінюваного НМА визначається на основі витрат на виплату роялті, від яких звільняється власник. Проте, ми розглядаємо його в складі ринкового підходу, посилаючись на той факт, що дані, якими оперує цей метод ґрунтуються на ринкових угодах, що відображає його методологічну основу. За використанням цього методу, НМА оцінюється, виходячи із суми доходу від виплат роялті, які він би приносив в тому випадку, якщо би був ліцензований третьою особою в межах угоди, укладеній на комерційній і незалежній основі [11].
4	Метод відносної різниці в доходах	Цей метод заснований на припущенні, що виготовлена з використанням оцінюваного НМА продукція приносить додатковий прибуток порівняно з продукцією, яка виготовляється без його використання [5]. При певних обставинах, отримана на ринку інформація може дозволити аналітику порівняти дохід, який генерується двома подібними операціями, одна з яких здійснюється з використанням, а інша без використання НМА. Якщо ці дві операції послідовно відображають істотно відмінні доходи, то вартість НМА може бути оцінена за допомогою методу відносної різниці в самих доходах.

Примітка. Складено автором на основі наукових джерел [4; 5; 11; 12] та проведеного дослідження.



Проте, варто зазначити, що активний ринок нематеріальних активів є нетиповим економічним явищем для України, в зв'язку з чим, дуже часто для оцінки НМА слід використовувати методи дохідного та витратного підходів.

Дохідний підхід до оцінки НМА може бути найефективнішим при умові, що оцінюваний НМА дозволяє, або має потенціал, приносити підприємству майбутній економічний дохід і є менш ефективним, якщо не має достатніх даних, щоб адекватно обґрунтувати розрахунки, пов'язані з формуванням майбутнього економічного доходу та встановленням правильного вибору ставки капіталізації. В таблиці 2 розглянуто основні методи дохідного підходу до оцінки нематеріальних активів.

Таблиця 2

Методи дохідного підходу до оцінки нематеріальних активів

№	Методи ринкового підходу оцінки НМА	Характеристика
1	2	3
1	Метод прямої капіталізації доходу	Метод прямої капіталізації доходу застосовується тоді, коли прогнозується постійний за величиною та рівний у проміжках періоду прогнозування чистий операційний дохід, отримання якого не обмежується у часі. Метод прямої капіталізації досить простий і в цьому його головна перевага, проте він статичний, прив'язаний до даних одного найхарактернішого року, тому потрібна особлива увага до правильного вибору показників чистого доходу і коефіцієнтів капіталізації. Найчастіше його використовують для розрахунку справедливої вартості НМА, термін корисного використання яких не визначений [12, с.91].
2	Метод дисконтування доходу	Метод дисконтування доходу полягає у встановленні поточної вартості змінного потоку прогнозованого економічного доходу за дискретний проміжок часу. Цей метод застосовується тоді, коли прогнозовані, від використання об'єкта оцінки, грошові потоки є неоднаковими за величиною, не постійними протягом визначеного періоду прогнозування або, якщо отримання їх обмежується у часі. Прогнозовані грошові потоки підлягають дисконтуванню із застосуванням ставки дисконтування для отримання їхньої поточної вартості [4, с.258].

Примітка. Складено автором на основі наукових джерел [4; 12] та проведеного дослідження.

Витратний підхід до оцінки НМА заснований на економічних принципах заміщення та рівноважної ціни, які стверджують, що інвестор заплатить за інвестиції не більше, ніж величина витрат (інвестицій) на отримання об'єкта співставної корисності. Таким чином, ефективний ринок коректує ціни на всі об'єкти власності, включаючи і НМА, до стану рівноваги так, що ціни, які формуються на ринку, залежать від відносної корисності кожного об'єкта власності. Витратний підхід до оцінки НМА ґрунтується на двох фундаментальних методах (табл.3), які вважаються



єдиними прийнятними методами оцінки для тих НМА, які створені власними силами підприємства і подібних аналогів на ринку або на момент оцінки не існує, або їх важко знайти.

Таблиця 3

Методи витратного підходу до оцінки нематеріальних активів

<i>№</i>	<i>Методи ринкового підходу оцінки НМА</i>	<i>Характеристика</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Метод відтворення	Витрати на відтворення – це витрати, які оцінені в поточних цінах на дату оцінки і, які необхідні для створення точного дублікату або копії об’єкта оцінки з використанням тих же матеріалів, виробничих стандартів, тієї ж конструкції, планування і якості роботи, які були використані при створенні оцінюваного НМА [11]. Відтворювальний НМА матиме ті ж недоліки, надлишкові переваги і буде характеризуватися тим же рівнем старіння, що й оцінюваний НМА.
2	Метод заміщення	Витрати на заміщення – це витрати, оцінені в поточних цінах на дату оцінки, які необхідні для створення НМА, корисність якого повинна бути еквівалентна корисності об’єкта оцінки з використанням сучасних матеріалів, виробничих стандартів, конструкції, планування і якості роботи [7]. НМА заміщення може не включати недоліки, надлишкові переваги і старіння, які стосуються оцінюваного НМА.

Примітка. Складено автором на основі наукових джерел [7; 11] та проведеного дослідження.

Ці три загальноприйняті підходи оцінки мають завдання відобразити відповідні порівняльні (ринковий), економічні (дохідний) та корисні (витратний) характеристики вартості НМА, що підлягає переоцінці. Але, враховуючи те, що кожен з них акцентує увагу на різних характеристиках вартості НМА, що підлягає переоцінці, рівень впевненості у визначенні об’єктивного показника справедливої вартості об’єкта переоцінки зростає при використанні всіх підходів, за умови, що кожен з них добре документований та відображає вірне відображення логічних побудов.

Останній етап переоцінки НМА «Формування звіту», згідно нашого дослідження, передбачає синтез отриманих показників вартості, як в межах окремого підходу оцінки, так і в межах кожного з підходів для формування найбільш обгрунтованого результату переоцінки. Перш ніж, прийняти рішення про остаточний показник справедливої вартості переоціненого НМА, згідно нашого дослідження, Комісії з переоцінки НМА слід врахувати:

кількість та якість даних, що були використані при розрахунку вартості НМА. Якщо переоцінка НМА в межах певного підходу чи методу оцінки здійснювалася при відсутності деяких даних чи показників, що призводило до використання загальноприйнятих або найбільш характерних аналітичних критеріїв для такого об’єкта, то така вартість не може вважатися остаточним результатом переоцінки. І,



навпаки, якщо при застосуванні певного підходу чи методу оцінки були використані достовірні та об'єктивні дані, то отриманий вартісний показник НМА може вважатися остаточним результатом;

тип і характер НМА, що підлягав переоцінці, а також галузеві умови, в яких, як очікується, він буде використовуватися. Специфіка деяких сфер діяльності може призводити до виникнення загальноприйнятих правил, які дозволяють найбільш об'єктивно визначити справедливую вартість НМА.

Також, на цьому етапі переоцінки НМА, Комісією з переоцінки НМА повинно бути враховано всі непередбачувані та обмежуючі умови, що фактично або гіпотетично можуть виникнути в процесі подальшої експлуатації НМА та, таким чином, вплинути на його вартість.

При формуванні висновку про остаточний показник справедливої вартості НМА, що підлягав переоцінці, на нашу думку, можуть бути використані процедури неявного або явного зважування. Висновок про справедливую вартість НМА, що підлягає переоцінці повинен бути сформований головою Комісії з переоцінки НМА. Отримані результати переоцінки НМА голова Комісії оформляє у вигляді Звіту про оцінку (переоцінку) НМА, яка передбачена для використання в оціночній практиці. Складений Звіт повинен бути підписаний усіма членами Комісії з переоцінки, що, безпосередньо, були залучені до процесу переоцінки і є підставою для подальшого використання його результатів в обліковій системі підприємства.

1. Бутинець Ф. Ф. Сучасний бухгалтерський облік і контроль: проблеми розвитку : монографія / Ф. Ф. Бутинець, Т. А. Бутинець, Р. О. Савченко, М. А. Вахрушина, О. П. Колумбет; ред.: Ф. Ф. Бутинець; Вінниц. фінанс.-екон. ун-т, Житомир. наук. бух. шк. – Житомир : Рута, 2014. – 378 с.
2. Голов С. Ф. Фінансовий облік : Підручник / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, І. Ю. Кравченко, Г. А. Ямборко. – К. : Лібра, 2005. – 976 с.
3. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності [Текст] : навч. посіб. / А. Г. Загородній, І. Й. Яремко, Л. М. Пилипенко ; Нац. ун-т «Львів. Політехніка». – Л. : Вид-во Львів. політехніки, 2012. – 213 с.
4. Козырев А. Н. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности : научное издание / А. Н. Козырев, В. Л. Макаров. – М. : РИЦ ГШ ВС РФ, 2003. – 368 с.
5. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції [Текст] : монографія / М. В. Корягін // УКООПСПЛКА, ЛКА. – 2012. – 388 с.
6. Нападівська Л. В. Теорія бухгалтерського обліку : монографія / Л. В. Нападівська, Н. М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л. В. Нападівської. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735 с.
7. Нашкерська Г. В. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку [Текст] : монографія / Г. В. Нашкерська. – Львів : Видавничий центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2009. – 426 с.
8. Озеран В. О. Бухгалтерський облік у споживчій кооперації : навч. посіб. / В. О. Озеран, П. О. Куцик, А. М. Волошин, І. М. Бабин, Л. Р. Боднар, Н. В. Будзан, І. О. Гайдук, С. І. Головацька, О. А. Іванович, Й. В. Канак; Львів. комерц. акад. – Л., 2008. – 660 с.



9. Плиса В. Й., Плиса З. П. Бухгалтерський облік : Підручник. / В. Й. Плиса, З. П. Плиса. – Львів : Видавництво ННБК «АТБ», 2013. – 420 с.
10. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : закон України від 12.07.2001 № 2658-III : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
11. Рейли Р. Оценка нематериальных активов : научное издание / Р. Рейли, Р. Швайс // Пер. с англ. Бюро переводов Ройд. – М. : Квинто-Консалтинг, 2005. – 761 с.
12. Цыбулев П. Н. Оценка интеллектуальной собственности : учеб. пособие / П. Н. Цыбулев . – К. : Институт интеллектуальной собственности и права. – 2003. – 186 с.

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL SUPPORT THE REVALUATION OF INTANGIBLE ASSETS

C. Skop

*Ivan Franko National University of Lviv,
UA-79008, Ukraine, Prospect Svobody 18*

Considered the place and role the revaluation of intangible assets in the accounting system of modern enterprises. Developed organizational and methodological support the revaluation of intangible assets subject to its inner center of the responsibility of the enterprise.

Keywords: intangible assets, revaluation, fair value, the commission on the revaluation of intangible assets.

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПЕРЕОЦЕНКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

К. Скоп

*Львовский национальный университет имени Ивана Франко
79008 г. Львов, проспект Свободы, 18*

Рассмотрено место и роль переоценки нематериальных активов в системе бухгалтерского учета современных предприятий. Разработаны организационно-методическое обеспечение переоценки нематериальных активов при условии ее проведения внутренним центром ответственности предприятия.

Ключевые слова: нематериальные активы, переоценка, справедливая стоимость, комиссия по переоценке нематериальных активов.