



УДК 330.133:657.922:631.164

© 2014

ВИКОРИСТАННЯ СОРТУ РОСЛИН ЯК НЕМАТЕРІАЛЬНОГО АКТИВУ

В.Г. Матвієць,
кандидат
сільськогосподарських
наук

Прикарпатська державна
сільськогосподарська
дослідна станція НААН

В.М. Тимчук,
кандидат
сільськогосподарських
наук

Інститут рослинництва
ім. В.Я. Юр'єва НААН

Мета. Визначення можливих напрямів підвищення ефективності використання майнових прав об'єктів інтелектуальної власності як нематеріальних активів провідної наукової бюджетної установи АПК Інституту рослинництва ім. В.Я. Юр'єва НААН. **Методи.** Статистичний, аналітичний, порівняльний. **Результати.** Здійснено аналіз вимог чинної нормативної бази України щодо оцінки сорту рослин як об'єкта права інтелектуальної власності (ОПІВ) з метою його бухгалтерського обліку як нематеріального активу в наукових бюджетних установах АПВ України. Визначено первісну вартість сорту рослин з використанням різних методів і підходів до оцінки ОПІВ. Висновки. Для ведення бухгалтерського обліку сорту рослин як ОПІВ рекомендуємо використовувати норми пунктів 14 і 19 Наказу Фонду державного майна України № 3162 і обліковувати їх на позабалансовому рахунку 04 «Непередбачувані активи та зобов'язання» без оцінки вартості.

Ключові слова: нематеріальний актив, первісна вартість, оцінка вартості, сорт рослин.

Упродовж усієї історії людської цивілізації національним багатством було володіння матеріальними об'єктами. Серед вирішальних чинників економічного розвитку в сучасних умовах на першому місці інтелектуальне виробництво, а ключовою формою стає інтелектуальна власність. З урахуванням наукового і освітнього потенціалу України актуальність оцінювання вартості об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) та їх обліку як нематеріальних активів у наукових бюджетних установах АПК України заслуговує на значну увагу.

Мета досліджень — визначити можливі напрями підвищення ефективності використання майнових прав об'єктів інтелекту-

альної власності як нематеріальних активів провідної наукової бюджетної установи АПК Інституту рослинництва ім. В.Я. Юр'єва НААН.

Відповідно до Листа Державного казначейства України від 25.08.2005 р. № 07-04/1654-6902 «Про постановку на бухгалтерський облік об'єктів права інтелектуальної власності як нематеріальних активів та проведення їх інвентаризації» [8] придбані (створені) нематеріальні активи, з яких передається право власності бюджетній установі, зараховуються на її баланс за первісною вартістю, а переоцінені об'єкти — за відновлювальною вартістю. До первісної вартості виявлених за інвентаризації ОПІВ

належать усі документально підтверджені витрати, понесені на виготовлення певного об'єкта, та витрати на державну реєстрацію в уповноваженій установі. У разі, коли оприбуткуванню підлягає об'єкт, створений раніше, і встановлення суми витрат, понесених на створення ОПІВ неможливе, то їх оцінку здійснюють згідно з дійсною відновлювальною вартістю і оформлюють відповідними актами. З метою визначення відновлювальної вартості ОПІВ для їх оприбуткування на баланс використовують «Порядок визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти з метою зарахування на бухгалтерський облік», затверджений Наказом Фонду державного майна України від 13 грудня 2005 р. № 3162 (далі — Порядок № 3162) [2].

Відповідно до Порядку № 3162 інвентаризації та оцінці підлягають об'єкти — майно суб'єктів права державної власності, зокрема відображене та не відображене в бухгалтерському обліку підприємства на дату інвентаризації майно підприємств, установ та організацій, які перебувають у відомстві галузевих академій наук. Порядком № 3162 встановлено алгоритм стандартизованої оцінки вартості ОПІВ, що здійснюється інвентаризаційною комісією (але суперечить ст. 5 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [1]) станом на дату оцінки на підставі даних затвердженого протоколу засідання інвентаризаційної комісії та інших матеріалів інвентаризації. На жаль, установлений алгоритм стандартизованої оцінки вартості ОПІВ не враховує істотних особливостей такого нетрадиційного об'єкта, як сорти рослин. Це, а також протиріччя в чинному законодавстві виявилися серйозною перешкодою для постановки їх на баланс наукових бюджетних установ як нематеріальних активів.

Стандартизована оцінка об'єктів, виявлених під час інвентаризації і не відображених у бухгалтерському обліку, стосовно яких на дату оцінки існує ймовірність надходження (отримання) економічних вигод від їх використання, ґрунтується на застосуванні витратного підходу [3]. У його основі лежить процедура визначення вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта з урахуванням його зносу в разі його

наявності та з використанням методів прямого відтворення або заміщення. Для оцінки вартості сорту рослин застосовувати ці методи в «чистому» вигляді неможливо. Тому для отримання достовірних результатів доцільно вводити відповідний поправний коефіцієнт [5].

Результати досліджень. З метою виявлення оптимального методу для визначення первісної вартості створеного сорту рослин (гібрида соняшнику Рюрик) у бюджетній науковій установі авторами здійснено аналіз рекомендованих Фондом Держмайна і Держказначейства України [7] та описаних у науковій літературі [2] методик оцінки вартості сорту рослин для постановки його на баланс як нематеріального активу:

- оцінка за фактичними затратами на проведення державної реєстрації, отримання та підтримку чинності охоронних документів;

- метод прямого відтворення витратного підходу [7] у власній модифікації [4];

- метод заміщення витратного підходу [7] у власній модифікації [4];

- метод із визначенням річного рейтингу сорту [2].

Варіант 1. Якщо доходи та витрати на створення ОПІВ у кінці року за період розробки цього об'єкта списувалися на фінансовий результат діяльності установи, а не акумулювалися на спеціальному рахунку, то первісна вартість ОПІВ може бути визначена за фактичними затратами на проведення державної реєстрації, отримання та підтримку чинності охоронних документів з урахуванням коефіцієнта інфляції. У кінці кожного року ці витрати також належать до витрат звітного періоду, але їх можна чітко визначити по кожному ОПІВ. Затрати на проведення державної реєстрації й отримання охоронних документів визначені «Порядком сплати зборів за дії, пов'язані з охороною прав на сорти рослин» (затверджений Постановою КМ України № 1183 від 19.08.2002 р., в редакції № 1154 від 19.08.2007 р.) і передбачають:

- подачу заявки і проведення її формальної експертизи — 1300 грн;

- кваліфікаційну експертизу заявки (платежі щорічні): придатність сорту рослин на поширення — 4 070 грн; відповідність сорту рослин критеріям відмінності, однорідності та стабільності (ВОС — тест) — 1900 грн;

- за виникнення майнового права інтелектуальної власності на поширення сорту — 500 грн;

державне мито за виникнення майнового права інтелектуальної власності на сорт рослин — 17 грн.

Оскільки тривалість кваліфікаційної експертизи заявки становить 3 роки, а для проведення ВОС-тесту гібрида одночасно з F_1 потрібно надавати 2 батьківських компоненти, сума збору становить $((1900 \text{ грн} \times 3 \text{ зразки}) \times 3 \text{ роки} = 29310 \text{ грн})$ 29310 грн, з урахуванням коефіцієнта інфляції — 32 150 грн. Якщо заявником є бюджетна неприбуткова установа (скажімо, ІР НААН), то збори сплачуються в обсязі 10%. Тому загальна кількість витрат на державну реєстрацію та отримання охоронних документів становитиме для цього ОПІВ 3215 грн.

Отже, первісна вартість сорту рослин — гібрида соняшнику Рюрик, для постановки на баланс ІР НААН як нематеріального активу визначена з урахуванням лише витрат, пов'язаних з приведенням об'єкта оцінки до стану, придатного для використання за призначенням з урахуванням коефіцієнта приведення (інфляції), і становитиме 3215 грн.

Варіант 2. Первісна вартість об'єкта визначається комісією на підставі даних про витрати на оплату праці, матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані

зі створенням цього нематеріального активу та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням, зокрема оплати державної реєстрації (табл. 1).

Як зазначалося вище, використання для визначення вартості такого ОПІВ, як сорт рослин стандартизованої оцінки [7] у незмінному вигляді, на нашу думку, є неможливим. Це повною мірою стосується методів прямого відтворення і заміщення. Особливістю обліку сортів рослин є те, що селекційний процес триває безперервно. Кожного року з великої кількості матеріалу (десять тисяч селекційних номерів) виділяється від 5-ти (зернові культури) до 70-ти (соняшник) селекційних розробок, які в майбутньому після державної реєстрації можуть стати сортами. Тому нами запропоновано використовувати коефіцієнт сорту (K_c) [4], тобто частку одного сорту в річних витратах по підрозділу за кожним роком розробки ОПІВ. Для його визначення щорічні витрати за статтями витрат на розробку окремого ОПІВ по кожному структурному підрозділу розподіляють пропорційно на всі сорти, виділені в цей рік у конкретному підрозділі. Для цього слід визначити кількість сортів рослин за роками подання за-

1. Розрахунок первісної вартості сорту рослин — гібрида соняшнику Рюрик за допомогою модифікованої стандартизованої оцінки методом прямого відтворення

Рік розробки	Витрати за статтями, грн					Загальна сума витрат	Коефіцієнт сорту (K_c)	Скоригована на коефіцієнт сорту сума витрат, грн	Коефіцієнт приведення (It)	Коефіцієнт придатності (K_p)	Сумарна вартість, грн
	на оплату праці	нарахування до фондів	матеріали, сировина	на відрахування	комунікаційні витрати						
1997	85000,20	31001,17	66717,14	1301,64	114973,70	298993,85	0,0278	8312,03	0,788	x	6551
1998	111473,72	40656,56	87496,36	1707,04	150782,50	392116,18	0,0278	10900,83	1,090	x	11881
1999	152153,70	55893,32	97467,66	1342,36	191720,72	498577,76	0,0263	13112,60	0,993	x	13025
2000	190600,03	69907,18	95888,83	1800,35	223797,03	581993,42	0,0213	12396,46	1,055	x	13083
2001	274763,56	102380,99	148121,87	2015,25	329377,10	856658,77	0,0192	16447,85	0,843	x	13872
2002	294089,90	104153,40	148952,77	1041,54	342532,64	890770,25	0,0159	14163,25	0,937	x	13269
2003	356772,30	127486,75	120061,56	841,58	378084,10	983246,29	0,0152	14945,34	1,089	x	16268
2004	456339,80	168533,63	198731,90	954,15	520798,56	1345358,04	0,0139	18700,48	1,038	x	19409
2005	576631,36	218143,33	879207,09	2342,64	2342241,74	4018566,16	0,0152	61082,21	0,982	x	59994
2006	683262,95	249495,43	239697,28	3358,23	2252801,45	3428615,34	0,0147	50400,65	1,012	x	50995
Разом	3181088	1167652	2082342	16705	6847110	13294896	x	220462	x	0,4595	100322

явки на державну реєстрацію з урахуванням періоду, упродовж якого виконували роботи з розробки певного об'єкта. Визначивши, що тривалість періоду для обліку витрат на створення сорту рослин — гібрида соняшнику Рюрик, становить 10 років, на підставі Державного реєстру сортів рослин, придатних для поширення в Україні, журналу з обліку заявок на сорт рослин, матеріалів заявки та перспективного плану виконання науково-дослідних робіт із кожного завдання визначаємо за 1996–2006 рр. кількість завершених розробок, стосовно яких проведено селекційну роботу. Так, у 1997 і 1998 рр. їх було по 36 об'єктів, 1999 — 38, 2000 — 47, 2001 — 52, 2002 — 63, 2003 — 66, 2004 — 72, 2005 — 66 і у 2006 р. — 68 об'єктів.

Наступним кроком є розрахунок коефіцієнта сорту (K_c), тобто частки одного сорту в річних витратах по підрозділу за кожним роком розробки ОПІВ:

$$K_c = 1/P_c, \quad (1)$$

де P_c — кількість завершених розробок, стосовно яких проведено селекційну роботу.

Витрати на оплату праці управлінського та обслуговуючого персоналу, нарахування до фондів на таку оплату праці та комунальні витрати на створення ОПІВ (В_{ОПІВ}) Ю. М. Капіца і І. І. Хоменко [6] рекомендують розраховувати на підставі загальних місячних (річних) витрат наукової установи на зазначені цілі (А), загального місячного (річного) фонду оплати праці працівників установи (Б), а також витрат на оплату праці (В) автора(ів) у відповідному місяці (році) за формулою:

$$B_{\text{ОПІВ}} = A/B \times B. \quad (2)$$

Формули 1 і 2 Порядку 3162 [7] для визначення первісної вартості (B_c) сорту рослин за стандартизованою оцінкою з використанням методу прямого відтворення набудуть такого вигляду:

$$B_c = B_B \times K_p; \quad (3)$$

$$B_B = \left(\sum_{t=1}^k B_t \times K_c \times I_t \right). \quad (4)$$

Коефіцієнт приведення (I_t) витрат, пов'язаних зі створенням або придбанням об'єкта оцінки в період t , розрахований на основі індексів інфляції.

Витрати, пов'язані з приведенням об'єкта оцінки до стану, придатного для використання за призначенням з урахуванням кое-

фіцієнта приведення, становлять 3215 грн. Первісна вартість (103537 грн) складається із суми загальної вартості (100322 грн), визначеної за формулою (4), і фактичних затрат на державну реєстрацію (3215 грн).

За бухгалтерськими даними про витрати на створення сорту рослин — гібрида соняшнику Рюрик, первісна вартість об'єкта для постановки на баланс, визначена з використанням методу прямого відтворення [7], у нашій модифікації становить 103 тис. 537 грн.

Варіант 3. Метод заміщення для визначення оцінної вартості застосовують за наявності інформації про витрати для створення подібних об'єктів. При цьому оцінку вартості об'єкта визначають за формулами, використовуваними в методі прямого відтворення. Проте під час розрахунку замість витрат на створення об'єкта оцінки користуються інформацією про витрати на створення подібного об'єкта, який за своїми споживчими і функціональними характеристиками може бути його рівнозначною заміною. Оцінку виявлених під час інвентаризації об'єктів, не відображених у бухгалтерському обліку підприємства, за відсутності даних про витрати на їх створення здійснюють методом заміщення [7].

Використання методу заміщення в незмінному вигляді для оцінки вартості такого ОПІВ, як сорт рослин, з наведених вище причин неможливе. Крім того, немає подібного об'єкта з чітко визначеними витратами на його створення.

Варіант 4. З урахуванням труднощів, пов'язаних з визначенням вихідної бази даних для розрахунків за методами витратного і ринкового підходів вартості сорту рослин, О.В. Захарчук для оцінки вартості цього ОПІВ запропонував використовувати метод «річного рейтингу» [2], розроблений з використанням дохідного підходу. В основу методу покладено початкове визначення річного рейтингу кожного об'єкта як числового показника оцінки вигоди, яку очікують від його використання за умов ринкової (біржової) ціни на продукцію, отриману впродовж року з одиниці обсягу використання. Рейтинг сорту визначають за формулою:

$$P_p = O_p \times C_6, \quad (5)$$

де P_p — річний рейтинг сорту рослин, грн/рік (грн/га); O_p — річний обсяг продукції із застосуванням сорту, т/рік (т/га); C_6 — біржова ціна продукції, грн/т.

Первісна вартість у цьому методі відображає потенційну економічну ефективність сорту рослин від застосування його в параметрах рейтингу за весь термін дії охоронного документа, тобто:

$$ПВ = P_p \times T, \quad (6)$$

де ПВ — первісна вартість сорту рослин, грн; P_p — річний рейтинг сорту рослин, грн/рік (грн/га); T — строк чинності охоронного документа, роки.

Визначена за формулою (6) на підставі реальних економічних показників ефективності сорту первісна вартість (табл. 2) може бути відображена в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи установи та розкрита у фінансовій звітності відповідно до вимог П(С)БО в державному секторі № 122 [5].

За економічними показниками ефективності сорту рослин — гібрида соняшнику Рюрик, встановлено, що первісна вартість об'єкта для постановки на баланс, визначена за методом річного рейтингу сорту [2], становить 574000 грн.

У табл. 3 наведено первісну вартість сорту рослин із застосуванням різних методів і підходів оцінки об'єктів права інтелектуальної власності.

Основна мета здійснення оцінки ОПІВ у бюджетних установах і відображення їх

у бухгалтерському обліку у вигляді нематеріальних активів — це передусім можливість використання ОПІВ в господарському обороті. Тому ОПІВ мають бути обов'язково відображені в бухгалтерському обліку. Крім того, балансова вартість ніяк не впливає на ринкову (справедливу) вартість об'єкта, за якою він може бути проданим, відчуженим. Так само ця вартість не впливає і на розмір винагороди, що сплачує ліцензіат за право використання сорту рослин чи іншого ОПІВ.

Здійснені дослідження дали змогу виявити проблеми, які стримують використання ОПІВ, насамперед сортів рослин як нематеріальних активів у бюджетних установах. Основна з них — це неможливість визначення первісної вартості ОПІВ, створених у науковій установі, залишаючись у чинному правовому полі України.

Не менш важливою також є проблема відсутності методики узагальнення витрат за роками і їх розподілу за конкретним сортом рослин. Крім того, не зовсім зрозуміло, як визначати вартість сортів рослин, створених понад план? Пропонуємо із застосуванням методів прямого відтворення або заміщення витратного підходу (за умови вирішення правових колізій) для оцінки вартості сорту рослин використовувати коефіцієнт сорту (K_c) — частку одного сорту в річних витратах по підрозділу за кожним роком розробки ОПІВ.

2. Визначення первісної вартості сортів рослин методом річного рейтингу

Назва ОПІВ — сорту рослин	Річний обсяг продукції із застосуванням сорту, т/рік; т/га (O_p)	Біржова ціна продукції, грн/т (C_6), 2011 р.	Річний рейтинг сорту, грн/рік; грн/га (P_p)	Строк чинності охоронного документа, роки (T)	Первісна вартість сорту, грн (ПВ)
Гібрид соняшнику:					
Рюрик	4,1	5000	20500	28	574 000
Ясон	4,2	5000	21000	25	525 000
Форвард	4,4	5000	22000	26	572 000

3. Порівняльний аналіз застосування різних методів оцінки сорту рослин

Об'єкт оцінки	Первісна вартість, грн			
	витратний підхід			дохідний підхід: метод «річного рейтингу сорту»
	за витратами на державну реєстрацію	модифікований метод прямого відтворення	метод заміщення	
Сорт рослин — гібрид соняшнику Рюрик	3215	103 537	Подібний об'єкт відсутній	574 000

Висновки

Керуючись нормою пунктів 14 і 19 Порядку 3162 [7], рекомендуємо виявлені під час інвентаризації ОПІВ, не відображені в бухгалтерському обліку і від яких за рішенням комісії існує ймовірність надходження (отримання) економічних вигод від їх використання, обліковувати на позабалансовому рахунку 04 «Непередбачені активи й зобов'язання» без оцінки вартості до врегулювання протиріч нормативно-правової бази України.

Використання рекомендованих Держказначейством і Фондом держмайна України ме-

тодів оцінки вартості ОПІВ для визначення первісної вартості створених сортів рослин без їх удосконалення недоцільне, оскільки ці методи не враховують специфіку розробки та унікальність таких об'єктів.

Під час застосування методів прямого відтворення або заміщення витратного підходу для оцінки вартості сорту рослин доцільно використовувати коефіцієнт сорту (K_c) — частку одного сорту в річних витратах по підрозділу за кожним роком розробки ОПІВ.

Бібліографія

1. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні»/Офіційний сайт Верховної Ради України. — Доступний з <http://www.zakon.rada.gov.ua>

2. Захарчук О.В. Теоретико-методологічні та практичні основи функціонування ринку сортів рослин/О.В. Захарчук. — К.: Алефа, 2009. — 290 с.

3. Інструкція з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ/Наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64. — Режим доступу: www.treasury.gov.ua

4. Матвієць В.Г. Оцінка сорту рослин як нематеріального активу в наукових бюджетних установах АПК/В.Г. Матвієць, М.М. Капінос//Вісн. центру наук. забезпечення АПВ Харків. обл. — Х.: ФОП «Малахін О.О.», 2013. — Вип. № 14. — С. 248–258.

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи»/Наказ Міністерства фінансів

України від 12.10.2010 № 1202. — Режим доступу: www.treasury.gov.ua

6. Нормативні акти з питань охорони інтелектуальної власності та трансферу технологій/Ю.М. Капіца, І.І. Хоменко. — К.: Центр інтелект. власності та передачі технологій НАН України, 2007. — 84 с.

7. Порядок визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування на бухгалтерський облік/Наказ Фонду держмайна України від 13.12.2005 р. № 3162. — Доступний з <http://www.zakon.rada.gov.ua>

8. «Про постановку на бухгалтерський облік об'єктів права інтелектуальної власності як нематеріальних активів та проведення їх інвентаризації»/Лист Держказначейства України від 25.08.2005 р. № 07-04/1654-6902. — Режим доступу: www.treasury.gov.ua

Надійшла 21.01.2014.