

## ІНТЕЛЕКТУАЛЬНА ВЛАСНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

Стаття присвячена головним аспектам обліку інтелектуальної власності відповідно з українськими стандартами, розглядаються міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Обговорюються метод, запропонований І. Журавською, та його ефективність при потребі підприємства у використанні об'єкту відразу після закінчення його створення.

Статья посвящена основным аспектам учета интеллектуальной собственности в соответствии с украинскими, а также международными стандартами бухгалтерского учета. Рассматривается метод, предложенный И. Журавской, и его эффективность при потребности предприятия в использовании объекта интеллектуальной собственности сразу после его создания.

The article deals with the main aspects of accounting of intellectual property in compliance with Ukrainian and international standards of the accounting. It considers the method suggested by I. Zhuravskaya as well as its efficiency under necessity of an enterprise to use the intellectual property object immediately after completion of its creation.

Розвиток інтелектуальної власності за умов становлення інформаційного суспільства є складним та суперечливим процесом. З моменту появи в обліку нематеріальних активів (НА) нормативні документи містять багато питань, які потребували і потребують подальшого вивчення та систематизування. Вирішення проблем обліку інтелектуальної власності особливо актуально у зв'язку із сучасними тенденціями глобалізації економіки та вступу України до СОТ.

Із позиції бухгалтерського обліку об'єкти інтелектуальної власності, прийняті на баланс згідно з обліковою політикою підприємства, набувають статусу НА і оцінюються за сумою витрат, пов'язаних зі створенням, придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням.

Згідно П(С)БО19 «Об'єднання підприємств», немонетарні активи – це всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. Бухгалтерський облік НА здійснюється в розрізі груп, тобто сукупних однотипних за призначенням і використанням з урахуванням Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», в якому зазначається, що до НА належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємствами з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Одиницею обліку НА, які використовуються у господарській діяльності, є окремий інвентарний об'єкт, що відповідає певним ознакам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Придбання (створення) НА зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного НА складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

В господарській діяльності:

- первісна вартість НА, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого НА. Якщо залишкова вартість переданого об'єкту перевищує його справедливу вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із виключенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду;

- первісна вартість НА, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого НА, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обліку.

Справедлива вартість НА – це сума, за якою актив може бути обмінений чи отриманий в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами.

• Первісна вартість безоплатно отриманих НА є їх справедливою вартістю на дату отримання.

- Первісна вартість НА, що внесені до статутного капіталу підприємства, визначається погоджено замовниками (учасниками) підприємства з урахуванням справедливої вартості.

- Первісна вартість окремого об'єкта НА, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

- Первісна вартість НА, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прями матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього НА та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів ліцензій тощо).

- Первісна вартість НА збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих НА і підвищенням їх можливостей та строку використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Ціна (вартість) НА повинна враховувати:

- принцип комплексного обліку трьох факторів: витрати, цінність для покупця, вплив конкуренції;

- принцип обліку лише релевантних витрат;

- застосування адекватних методів виділення частки інтелектуальної власності загальної вартості або прибутку від використання комплексного об'єкта.

Бухгалтерський облік також передбачає, що у разі переоцінки окремого об'єкта НА слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей НА (крім тих, щодо яких не існує активного ринку), щоб не було перекосу вартості групи. Це означає, що всі об'єкти однієї групи відображаються за первісною вартістю або всі за ринковою (справедливою вартістю). Переоцінена первісна вартість об'єкта НА та знос об'єкта НА визначається як добуток відповідно первісної вартості або зносу та індексу переоцінки.

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість. Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи НА, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці. Сума залишкової вартості об'єкта НА відображається у складі додаткового капіталу, а сума уцінки – у складі витрат звітного періоду.

Згідно П(С)БО8, нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього

об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більше 20 років.

При визначенні строку корисного використання об'єкта нематеріальних активів слід урахувати:

- строки корисного використання НА;

- моральний знос, що передбачається;

- правові та інші подібні обмеження щодо строків його використання та інші фактори.

Метод амортизації нематеріального активу обирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується із застосуванням прямолінійного методу. Розрахунок амортизації при застосуванні відповідних методів нарахування здійснюється згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби».

Під час розрахунку вартості, яка амортизується, ліквідаційна вартість нематеріальних активів прирівнюється до нуля, крім випадків:

- коли існує невідмовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта наприкінці строку його корисного використання;

- коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку і очікується, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисного використання цього об'єкта.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив став придатним для використання. Суму нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат підприємства і накопиченої амортизації нематеріальних активів. Нарахування амортизації припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Термін корисного використання нематеріального активу та метод його амортизації переглядаються в кінці звітного року, якщо в наступному періоді очікуються зміни строку корисного використання активу або зміни умов отримання майбутніх економічних вигод. Для оприбуткування об'єктів права інтелектуальної власності (ОІВ) на підприємстві використовуються типові форми ведення аналітичного обліку НА та порядок їх застосування, затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 732 від 22 грудня 2004 р.

- НА-1 «Акт введення у господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Оформлюючи введення в господарський обіг ОІВ, приймальною комісією складається акт в одному примірнику, заповнюється на підставі технічної, науково-технічної та іншої документації, підписується головою та членами комісії, особою, від-

повідальною за прийняття для використання ОІВ;

- НА-2 «Інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів». Застосовують для аналітичного обліку ОІВ, а також для аналітичного обліку групи однотипних за призначенням та використанням об'єктів, що надійшли в одному календарному місяці та одній відповідальній особі за їх використання. Інвентарну картку заповнюють в одному примірнику на підставі «Акта введення у господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» (типова форма № НА-1);

- НА-3 «Акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» складається комісією у двох примірниках. У акті зазначається залишкова вартість ОІВ, визначена за даними бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта як різницю між первісною вартістю і сумою нарахованої амортизації за період корисного використання, причини вибуття. Перший примірник акта передають бухгалтерії, другий залишається у особи, що була відповідальною за використання ОІВ;

Господарські операції з НА відображаються у облікових реєстрах, затверджених Наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29 грудня 2000 р., під час надходження первинних документів, залежно від характеру і змісту операцій.

- НА-4 «Інвентаризаційний опис об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» складають в одному примірнику для оформлення даних інвентаризації окремо за кожним місцезнаходженням ОІВ та кожною особою, відповідальною за використання ОІВ. Під час інвентаризації ОІВ до інвентаризаційного опису вписують такі дані: назву, характеристику, первісну вартість, суму зношення, дату придбання, термін корисного використання.

Головною умовою для здійснення операції з інтелектуальною власністю стає її присутність на активному ринку, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;

- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців;

- інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Одним із найважливіших процесів сучасного ринку інтелектуальної власності є процес комерціалізації, метою якого є отримання прибутку за рахунок використання об'єктів права інтелектуальної власності у власному виробництві, або продажу чи передачі прав на їх вико-

ристання іншим юридичним чи фізичним особам.

Основними способами комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності є:

- використання об'єктів права інтелектуальної власності у власному виробництві;
- внесення прав на об'єкти права користування інтелектуальної власності до статутного капіталу підприємства;
- передача (продаж) прав на об'єкти інтелектуальної власності.

Згідно з П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та ЦК України в частині інтелектуальної власності, існують такі умови капіталізації розробок у НА:

1. Актив буде немонетарним, ідентифікованим;

2. Підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний до реалізації або використання;

3. Існує можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації та використання нематеріального активу;

4. Наявна інформація для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріальних активів;

5. Наявність документа, що підтверджує право власності.

На відміну від вітчизняних положень та вимог, згідно М(С)БО 38 «Нематеріальні активи», наявність юридичних прав не є обов'язковою умовою для здійснення контролю над об'єктом, тобто об'єкт може бути поставлений на баланс, використовуватися та амортизуватися з дати, коли він вперше відповідає умовам активу.

І. Журавська пропонує для обліку об'єктів, які використовують у період тимчасової охорони і не мають документального підтвердження прав на них, запровадити субрахунок 126 «Юридично не оформлені створені нематеріальні активи». Основою для взяття на облік є заявка, подана до Державного патентного відомства України, або договір з працівниками на нерозголошення комерційної таємниці. В разі невідповідності винаходу умовам патентоздатності, але такому, який приносить вигоди підприємству, актив продовжуватиме амортизуватися. Якщо патент не отримано й підприємство відмовляється використовувати актив, витрати списують на фінансові результати, а відображення в складі активів виправляють методами відповідно до Положення про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88.

Кореспонденція рахунків буде такою:

1. Віднесення результатів розробки до складу активів

Д-т 126 «Юридично не оформлені створені матеріальні активи»

К-т 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (або «Інвестиції у дослідження і розробки»).

2. Амортизація нематеріального активу

Д-т рахунків витрат

К-т 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів».

3. Припинення використання розробки

Д-т 941 «Витрати на дослідження і розробки»

К-т 126 «Юридично не оформлені створені матеріальні активи»;

Д-т 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»

К-т 126 «Юридично не оформлені створені матеріальні активи».

Таким чином, використання інтелектуальної власності як НА у господарській діяльності підприємств та відображення в бухгалтерському обліку операцій із використанням таких об'єктів дозволяє:

- документально підтверджувати довгострокові майнові права на підставі їх обліку на балансі підприємства;

- здійснювати амортизацію НА у встановленому порядку залежно від терміну корисного використання, що дозволяє отримати амортизаційні фонди для подальшого оновлення НА;

- отримувати додатковий прибуток від передачі прав використання об'єктів інтелектуальної власності, а також забезпечувати обґрунтоване регулювання цін на інноваційну продукцію підприємства;

- сплачувати фізичним та юридичним особам авторську винагороду у вигляді роялті;

- здійснювати комерційні операції у вигляді застави, обміну на надійні активи, реалізації тощо, з метою отримання доходів і залучення кредитів ресурсів;

- оновлювати технічний стан виробництва і технологій шляхом впровадження інтелектуального капіталу в господарській оборот підприємств;

- здійснювати корпоративні (трансакційні) операції шляхом внесення до статутних капіталів інших підприємств (господарських товариств) власний інтелектуальний продукт, що дозволяє залучити додаткові фінансові ресурси і отримати відповідні корпоративні права з метою впливу на діяльність господарських товариств;

- документальне оформлення НА. Надходження та оприбуткування ОІВ на підприємстві здійснюються на підставі довгострокового наказу про облікову політику, згідно з яким створюється комісія про прийняття (вибуття) ОІВ,

яка розглядає і приймає відповідне рішення, що фіксується в протоколі. За результатами розгляду видається наказ (розпорядження) щодо прийняття на баланс ОІВ з оформленням акту введення ОІВ в господарський оборот. Тут вказується докладна характеристика об'єкта, його первісна вартість, термін корисного використання і норма зносу (амортизації), підрозділ, в якому буде використовуватись ОІВ, підписи посадових осіб, які прийняли на баланс об'єкт, з додаванням документів, у яких описується сам об'єкт НА або порядок його використання.

Нами виявлено, що варіант обліку, запропонований І. Журавською, є ефективним, якщо на підприємстві є потреба у використанні об'єкта відразу після закінчення процесу його створення.

Перевагами цього варіанту обліку є вчасне визнання усіх витрат і вигод від використання об'єктів інтелектуальної власності, що дасть змогу збільшити власні активи підприємств, підвищити їх конкурентоспроможність, забезпечити безперервний рух інтелектуального капіталу та отримання прибутку.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК

1. Базелевич В. Д. Інтелектуальна власність: Підручник. – К.: Знання, 2006. – 431 с.
2. Лемішовський В. І. Бюджетні установи: бухгалтерський облік та оподаткування / В. І. Лемішовський, В. С. Мохняк, О. С. Лемішовська та ін. / За ред. В. І. Лемішовського. – Львів: Інтелект-захід, 2007. – 1104 с.
3. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.
4. Журавська І. Особливості відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності // Наук.-практ. журн. «Бухгалтерський облік та аудит», 2007. – № 2. – С. 51-59.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. Наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242, зі змін. та доп.
6. Орлюк О. П. Право інтелектуальної власності / О. П. Орлюк, Г. О. Андрощук, Бутнік-Сіверський та ін. / За ред. О. П. Орлюк, О. Д. Світського. – К.: Ін Юре, 2007. – 696 с.
7. Роїна О. М. Інтелектуальна власність в Україні. Нормативна база. – К.: КНТ, 2005. – 400 с.
8. Журавська І. Сучасний стан і тенденції бухгалтерського обліку створення об'єктів права на підприємствах АПК // Наук.-практ. журн. «Бухгалтерський облік та аудит», 2007. – № 7. – С. 32-36.
9. Юрковский Б. С. Как получить доход от интеллектуальной собственности. – Харьков: Консульт, 2006. – 360 с.

Надійшла до редколегії 25.04.2008.