

УДК 657.2

Волошан І.Г.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного університету
імені Семена Кузнеця

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ЯК СКЛАДОВОЇ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

ACCOUNTING-INFORMATION SUPPORT OF INTELLECTUAL PROPERTY AS A COMPONENT OF ENTERPRISE ASSETS

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто нормативне регулювання обліку об'єктів інтелектуальної власності та їх види. Досліджено питання щодо оцінки об'єктів інтелектуальної власності при зарахуванні їх до складу нематеріальних активів підприємства. Вивчено процес документального оформлення об'єктів інтелектуальної власності при використанні їх у господарській діяльності підприємств України.

Ключові слова: інтелектуальна власність, інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, об'єкти інтелектуальної власності, бухгалтерський облік.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрено нормативное регулирование учета объектов интеллектуальной собственности и их виды. Исследованы вопросы оценки объектов интеллектуальной собственности при зачислении их в состав нематериальных активов. Изучен процесс документального оформления объектов интеллектуальной собственности при использовании их в хозяйственной деятельности предприятий Украины.

Ключевые слова: интеллектуальная собственность, интеллектуальный капитал, нематериальные активы, объекты интеллектуальной собственности, бухгалтерский учет.

ANNOTATION

Examined normative regulation of intellectual property accounting and their types. Have been investigated the evaluation questions of intellectual property when enrolling them to intangible assets. Documenting objects of intellectual property which used in the economic activities of the enterprises of Ukraine was studied.

Keywords: intellectual property, intellectual capital, intangible assets, objects of intellectual property, accounting.

Постановка проблеми. Ключовим фактором розвитку суб'єктів господарювання в умовах глибокої економічної кризи є посилення ролі інтелектуальних та інформаційних ресурсів, тобто інтелектуального капіталу, у створенні конкурентоздатної продукції та послуг не лише в масштабах країни а й в умовах світового простору.

Знання перетворюються на рушійну силу розвитку підприємств, які на сьогодні знаходяться у стадії згортання виробництва, загрози банкрутства, стрімких розвитків інфляційних процесів, політичної нестабільності та загрози існування. Науково-технічні досягнення та розвиток виробничих технологій, разом з інтелектуальним капіталом, що поєднує у собі людські ресурси, налагоджені відносини та якісну інформацію, є запорукою розвитку кожного окремого підприємства та економіки України в цілому. Використання інтелектуального капіталу призводить до необхідності відображення його

в системі обліку, а отже, виникають питання щодо його оцінки, документування та відображення в системі облікових рахунків.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Механізм залучення інтелектуального продукту до господарської діяльності суб'єктів господарювання складний і потребує володіння та використання сукупності теоретичних положень з різних галузей права, фінансів, бухгалтерського та податкового обліку, менеджменту, сучасних інформаційних технологій тощо. Практика свідчить про відсутність певних знань з правового регулювання, ігнорування різних етапів інноваційно-інвестиційного процесу, порушення вимог нормативно-правового регулювання бухгалтерського та податкового обліків, що призводить до сталого розвитку, який пов'язаний з отриманням збитків та відтоком інтелектуального капіталу.

Інтелектуальний капітал в обліково-інформаційній системі підприємства є складовою нематеріальних активів. Значний внесок у розробку теоретичних питань з визнання, оцінки нематеріальних активів та практичних питань облікового відображення внесли відомі вітчизняні та зарубіжні вчені: І.О. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Глебова, І. Журавська, С.Ф. Голов, В.Ф. Палій, В.М. Пархоменко, А.А. Пилипенко, В.В. Сопко, Т.О. Тарасова, П.С. Тютюнник, Л. Федченко та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. У працях вчених та науковців досліджено економічну сутність нематеріальних активів, методика їх оцінки, відображення в системі облікових рахунків та звітності. Але недостатність інформаційного забезпечення використання інтелектуального капіталу з метою прийняття управлінських рішень вимагає більш глибокого дослідження, адже обліково-інформаційна система сучасного підприємства не в повній мірі задовольняє зростаючі інформаційні потреби управлінців та інших користувачів.

Мета статті полягає у проведенні аналізу сутності поняття «інтелектуальна власність» як об'єкту нематеріальних активів підприємства в системі бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Традиційна схема формування обліково-інформаційного забезпечення вимагає перегля-

ду оцінки активів підприємства та джерел їх формування з урахуванням зростання ролі інтелектуального капіталу. Ринкова вартість підприємства досить часто не відповідає вартості, яку можна розрахувати, виходячи з Балансу. Вона збільшується на невраховану частку нематеріальних активів, до складу якої також входить і інтелектуальний капітал. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) 8: «Нематеріальні активи», придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в Балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [1].

Оскільки елементи інтелектуального капіталу беруть пряму та опосередковану участь у виробництві та створенні матеріальних благ, забезпечують можливість прогнозування та отримання економічних вигід, то інформація про них в системі обліку повинна бути якісною, повною, достовірною, своєчасною та неупередженою. Особливістю обліку інтелектуального капіталу є те, що, не дивлячись на назву «інтелектуальний капітал», він обліковується у складі активів; обліку підлягають не самі об'єкти інтелектуальної власності, а права на них.

Формування інтелектуального капіталу в процесі господарської діяльності здійснюється за рахунок двох складових: людського капіталу та інтелектуальних активів (нематеріальних активів).

З економічної точки зору інтелектуальні активи – це витрати капіталу на освіту або придбання суб'єктом господарювання нематеріальних активів, що здійснюється з метою їх приросту. Отже, нематеріальні активи за своєю економічною сутністю є частиною інтелектуальних ресурсів підприємства, які здатні створювати їх власнику нову вартість.

Серед невирішених питань щодо обліку об'єктів інтелектуальної власності можна виділити: недостатнє дослідження економічної сутності; недосконалість порядку визнання, оцінки та зарахування на Баланс; відсутність чіткої методики обліку майнових прав та організації забалансового обліку; амортизаційної політики; інвентаризації, що негативно позначається на процесі формування обліково-інформаційного забезпечення та організації внутрішнього контролю.

В сучасній науково-економічній літературі та нормативних положеннях з бухгалтерського обліку щодо визначення категорії «об'єкти інтелектуальної власності» не має єдиної думки щодо її змісту. Як наслідок – неможливо сформулювати єдиний підхід до класифікації, врахувати всі особливості об'єктів інтелектуальної власності в обліковій політиці на етапі організації облікового процесу, що неодмінно позначається на якості обліково-інформаційного забезпечення управління підприємством.

Вартісна оцінка об'єктів інтелектуальної власності є складним процесом, пов'язаним із необхідністю обліку всіх факторів, що вплива-

ють на кінцевий результат. Міжнародна практика оцінки вартості інтелектуального капіталу використовує діючі Міжнародні стандарти оцінки майна, які взято за основу розробки вітчизняних нормативно-правових положень. В Україні офіційна методика вартісної оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності знаходиться в стадії розробки та створення. В умовах сьогоднішнього часу оцінки інтелектуальної власності суб'єкти господарювання керуються Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» [2], а також залежно від мети оцінки – стандартами бухгалтерського обліку та методичними рекомендаціями Міністерства фінансів України – для оцінки з метою бухгалтерського обліку.

На думку експертів-аналітиків, сьогодні на балансі українських підприємств частка об'єктів інтелектуальної власності як нематеріальних активів у середньому не перевищує 1%. В статті Балансу «Нематеріальні активи» більшості підприємств відображено незначні суми (вартість ліцензій, комп'ютерних програм) або нуль. Таким чином, об'єкти інтелектуальної власності не відображаються в бухгалтерському обліку, тобто вони не вводяться до господарського обігу. Головним елементом механізму введення об'єктів інтелектуальної власності в обіг є оцінка їх вартості та критерії визнання у складі нематеріальних активів.

Аналіз економічної літератури з питання формування вартості нематеріального активу дозволяє виділити дві методики залежно від джерела надходження об'єкту інтелектуальної власності: по-перше, у процесі придбання прав на нього методи оцінки залежать від природи походження об'єкта нематеріальних активів; по-друге, у процесі прийняття його на баланс, тобто в момент придбання майнових прав на цей об'єкт після відчуження їх від колишніх власників. Проблемним питанням облікового відображення об'єктів інтелектуальної власності є їх створення господарським способом, такі об'єкти важко ідентифікувати. З цих причин багато підприємств їх взагалі не відображають в обліку, а всі витрати на їх створення відносять до поточних витрат звітного періоду, в той час як відповідно до діючих стандартів обліку їх необхідно амортизувати у складі первісної вартості протягом строки використання нематеріального активу.

Для оцінки вартості об'єкта інтелектуальної власності міжнародна практика користується трьома підходами: витратним, порівняльним та дохідним. Кожний з них має свої методи та методологію. Ці підходи дають різні значення вартості об'єкту оцінки, який можна за певних умов ідентифікувати. Проте виникає потреба оцінки не ідентифікованих об'єктів. Для практичного застосування цих методів в Україні необхідна інформація, якої немає на підприємстві через відсутність відповідних методик її узагальнення, а отже, обліково-інформаційне забезпечення господарської діяльності підприємства не відпо-

відає якісним характеристикам інформації щодо обліку нематеріальних активів.

Отже, критерії визнання та методика оцінки інтелектуального капіталу у складі нематеріальних активів відіграють важливе значення в процесі організації бухгалтерського обліку та формуванні облікової політики підприємства. Оскільки оціночна вартість (первісна вартість, амортизаційна вартість, залишкова вартість) нематеріальних активів відобразатиметься в балансі підприємства, вся суттєва інформація, що уточнює механізм її формування, повинна розкриватися у примітках до фінансової звітності. Необхідність розкриття такої інформації зумовлена недосконалістю нормативно-правової бази з організації бухгалтерського обліку інтелектуального капіталу як складової нематеріальних активів та відсутністю обґрунтованих методичних рекомендацій.

Оцінка та постановка на баланс об'єктів інтелектуальної власності дасть змогу: збільшити валюту балансу підприємства в активі за рахунок збільшення нематеріальних активів, а в пасиві – за рахунок збільшення власного капіталу, що покращить структуру балансу в бік збільшення платоспроможності; зменшити базу оподаткування з податку на прибуток через механізм амортизації; збільшити ринкову вартість підприємства; забезпечити облік усіх активів підприємства та оптимізувати їх співвідношення; визначити вартість підприємства у разі купівлі-продажу та ін.

Головною метою бухгалтерського обліку інтелектуальної власності як нематеріальних активів підприємства є отримання суб'єктом господарювання додаткових оборотних коштів (за аналогією з основними засобами виробництва нематеріальні активи мають служити меті повернення коштів, затрачених на їх створення або придбання).

Особливістю формування обліково-інформаційного забезпечення процесу використання інтелектуальної власності на підприємстві є те, що на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових документах відображаються не самі об'єкти інтелектуальної власності, а майнові права на них у підприємства.

Бухгалтерський облік об'єктів інтелектуальної власності як нематеріальних активів здійснюється на основі та за вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [1] у розрізі груп, об'єктів за призначенням і місцями їх використання.

В системі рахунків бухгалтерського обліку нематеріальних активів передбачено активний балансовий рахунок 12 «Нематеріальні активи» з наявністю таких субрахунків:

– 121 «Права користування природними ресурсами» (право користування надрами й іншими ресурсами природного середовища, геологічною інформацією про природне середовище та ін.);

– 122 «Права користування майном» (право користування земельною ділянкою, спорудженням; право на оренду приміщень та ін.);

– 123 «Права на комерційні позначення» (права на торговельні марки, знаки для товарів і послуг, комерційні (фірмові) найменування та ін.);

– 124 «Права на об'єкти промислової власності» (право на винахід, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин; право комерційної таємниці, ноу-хау та ін.);

– 125 «Авторські й суміжні з ними права» (право на літературні, художні, музичні добутки, комп'ютерні програми, бази даних; право на використання фонограми, відеограми; право на передачі (програми) та ін.);

– 127 «Інші нематеріальні активи» (право на здійснення діяльності; використання різних привілеїв; інші аналогічні права) [3].

В таблиці 1 наведено облікове відображення об'єктів інтелектуальної власності, отриманих з різних джерел, на рахунках бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Облік об'єктів інтелектуальної власності у складі активів підприємства

| № | Зміст операції | Дебет | Кредит |
|---|--|-------|--------|
| 1 | Зараховано до складу нематеріальних активів об'єкти права інтелектуальної власності, які були: | | |
| | створені за рахунок цільового фінансування | 12 | 69 |
| | отримані підприємством безкоштовно | 12 | 424 |
| | отримані підприємством безкоштовно та перебувають на стадії реєстрації | 154 | 424 |
| 2 | Зараховано до складу нематеріальних активів виявлені під час інвентаризації: | | |
| | об'єкти інтелектуальної власності | 12 | 746 |
| | розробки, виконані за рахунок коштів цільового фінансування (щодо яких розпочато оформлення патентів, свідоцтва, ліцензій тощо) | 154 | 69 |
| | власні розробки підприємства (щодо яких розпочато оформлення патентів, свідоцтва, ліцензій тощо) | 154 | 746 |
| 3 | Після оформлення відповідної документації (патентів, ліцензій тощо) об'єкт інтелектуальної власності зараховано до складу нематеріальних активів | 12 | 154 |

Ми вважаємо, інформаційна система підприємства, що надає підґрунтя для прийняття управлінських рішень на основі якісного обліково-інформаційного забезпечення, повинна надавати інформацію не лише про ті об'єкти інтелектуальної власності, якими володіє підприємство, а також про нематеріальні активи, що знаходяться у стадії реєстрації. Тобто об'єкти, які використовуються на підприємстві, але на які не отримано документа, підтверджуючого право власності на них. На створення об'єктів інтелек-

туальної власності підприємство здійснює певні витрати, що не належать до поточного періоду, але формують первісну вартість майбутнього активу відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [1], що ще раз доводить необхідність їх відображення в системі обліку.

Наприклад, реєстрація права власності на товарний знак досить тривала, з моменту подання заявки до отримання свідоцтва пройде близько двох років. Під час реєстраційних процедур підприємство має пріоритет заявки (власник той, хто перший заявив право на власність) та отримує тимчасову охорону прав власності на товарний знак, що дає правову можливість використання товарного знаку у його господарській діяльності. В системі обліку відображення товарного знаку без наявності свідоцтва неможливе, адже права підприємства на нього жодним чином не підтвержені. Таким чином, якщо під час інвентаризації встановлено факт використання об'єктів інтелектуальної власності, які не мають оформлених документів (але знаходяться на стадії їх реєстрації), то такі об'єкти мають зараховуватись на баланс як незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи (рахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»). В реєстрах аналітичного обліку цей запис слід відобразити у Відомості 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій, що відкривається до Журналу 4, форма якого затверджена Наказом Міністерства фінансів України № 356 [4].

Інвентаризація нематеріальних активів має певні особливості, адже нематеріальні активи не мають речовинної форми. Тобто прийоми фактичного контролю до об'єктів інтелектуальної власності не застосовуються. Їх наявність встановлюється прийомами документального контролю, а саме: перевірка документів, що підтверджують надходження (придбання, передачі, відчуження) об'єктів інтелектуальної власності; реєстраційні документи на активи, створені господарським способом.

Прикладом документів, що підтверджують надходження (придбання, передачу, відчуження) об'єктів інтелектуальної власності, є акти прийому-передачі, акт про списання, акт оцінки вартості та ін. Документами, що підтверджують право власності на об'єкт інтелектуальної власності, є охоронні документи, документи про реєстрацію прав, договір про передачу прав власності, ліцензії, патенти, установчі документи).

В кожному з розглянутих документів вказується технічна та економічна характеристики об'єкту обліку (первісна (залишкова, ліквідаційна) вартість; строк корисного використання; норма зношування; підрозділ, у якому буде використовуватися об'єкт, матеріально відповідальна особа). Особливу увагу слід звернути на чинність документів, що засвідчують право власності на об'єкт інтелектуального капіталу.

Для документального відображення надходження та використання об'єктів інтелектуаль-

ної власності як активів підприємства Міністерством фінансів України затверджено чотири первинні форми:

– акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-1);

– інвентарна картка обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-2);

– акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-3);

– інвентаризаційний опис об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма № НА-4) [5].

Висновки. Проаналізувавши економічну сутність нематеріальних активів за нормативними положеннями з бухгалтерського обліку доведено, що об'єкти інтелектуальної власності є: об'єктами системи бухгалтерського обліку; обліковуються у складі активів підприємства; за своєю суттю відповідають поняттю «нематеріальний актив». Це підтверджується класифікацією нематеріальних активів, що наведена в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Міністерством фінансів України розроблено та затверджено первинні форми документів з обліку надходження, використання та руху об'єктів інтелектуальної власності як активу підприємства. Однак існують невирішені питання щодо методики оцінки об'єктів інтелектуального капіталу. Невирішеними питаннями також залишається амортизація чи знецінення об'єктів інтелектуальної власності, що також залежить від методики їх оцінки.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
2. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/-control/uk/publish/printable_article?art_id=293587.
5. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1580-04>.