

СЕКЦІЯ 7 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

Щербай Г.О.*викладач кафедри фінансово-економічної безпеки
та інтелектуальної власності**Тернопільського національного економічного університету*

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ОБЛІК ПРАВ НА ОБ'ЄКТИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ: ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Стаття присвячена проблемним питанням обліку об'єктів інтелектуальної власності. Обґрунтовано висновок про недостатній рівень дослідженості такої групи нематеріальних активів, як права на об'єкти інтелектуальної власності. Здійснено аналіз авторських підходів до вирішення проблеми нормативно-правового регулювання та удосконалення обліку нематеріальних активів. Досліджено досвід деяких країн з питань класифікації, обліку та категорійного апарату. Сформовано рекомендації щодо шляхів вирішення проблемних питань класифікації нематеріальних активів, напрямів удосконалення законодавства.

Ключові слова: інтелектуальна власність, об'єкт інтелектуальної власності, нематеріальний актив, нормативно-правове забезпечення, бухгалтерський облік, оцінка, документальне забезпечення.

Щербай Г.А. НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ И УЧЕТ ОБЪЕКТОВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ: ОТЕЧЕСТВЕННЫЙ И ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Статья посвящена проблемным вопросам учета объектов интеллектуальной собственности. Обоснован вывод о недостаточном уровне изученности такой группы нематериальных активов, как права на объекты интеллектуальной собственности. Осуществлен анализ авторских подходов к решению проблемы нормативно-правового регулирования и совершенствования учета нематериальных активов. Исследован опыт некоторых стран по вопросам классификации, учета и категориального аппарата. Сформированы рекомендации относительно путей решения проблемных вопросов классификации нематериальных активов и направлений совершенствования законодательства.

Ключевые слова: интеллектуальная собственность, объект интеллектуальной собственности, нематериальный актив, нормативно-правовое обеспечение, бухгалтерский учет, оценка, документальное обеспечение.

Shcherbay H.O. REGULATORY AND LEGAL SUPPORT AND ACCOUNTING OF THE RIGHTS TO THE OBJECTS OF INTELLECTUAL PROPERTY: DOMESTIC AND FOREIGN EXPERIENCE

The article is devoted to the problematic issues of accounting of intellectual property objects. Conclusion about an insufficient level of investigating such groups of intangible assets as the rights to intellectual property objects has been substantiated. The analysis of the approaches to solving the problem of normative and legal regulation and improvement of accounting of intangible assets has been conducted by the authors. The experience of some countries concerning classification, accounting and categorical apparatus has been investigated. The recommendations concerning ways of resolving problematic issues of classification of intangible assets, directions for improvement of legislation have been formed.

Keywords: intellectual property, object of intellectual property, intangible assets, regulatory support, accounting, evaluation, documentation software.

Постановка проблеми. Інтелектуалізація усіх економічних процесів, яка відбувається в сучасних умовах, має на меті підвищення ефективності функціонування суб'єктів господарювання та виведення на якісно новий рівень організації виробництва й надання послуг. У зв'язку з цим суб'єкти господарювання, що мають у своєму розпорядженні об'єкти інтелектуальної власності, отримують відчутні переваги перед іншими аналогічними організаційно-правовими формами господарювання. У конкурентному середовищі ці переваги дають змогу займати більш вигідну ринкову позицію та досягати кращих результатів діяльності. Проте їх набуття вимагає придбання прав на інтелектуальну власність чи розробки власних об'єктів такого плану. Це, у свою чергу, пов'язане з проблемою оцінки та відображення прав інтелектуальної власності у системі бухгалтерського обліку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Права на інтелектуальну власність з бухгалтерської точки зору позиціонуються як нематеріальні активи. Проблематиці їх обліку й оцінки присвячено низку праць вітчизняних учених і практиків. Зокрема,

дослідження цих питань здійснювали Н.В. Артементко, О.В. Балашова, І.Г. Волошан, Г.К. Дорожко, А.О. Касич, М.Р. Лучко, В.Л. Науменко, М.З. Николук, К.П. Проскура, О.А. Саверський, І.В. Стояненко, М.О. Фальчіян, Н.М. Хорунжак, Н.В. Ширяєва та ін. Зокрема, Н.В. Артементко та Н.В. Ширяєва, розглядаючи нематеріальні активи як важливий об'єкт бухгалтерського обліку, справедливо стверджують, що за своїми характеристиками, складом, рівнем впливу на результати господарської діяльності та фінансовий стан підприємства вони є досить різноманітними, але мають спільні сутнісні риси. Автори вважають, що чинна нормативно-правова база з питань обліку нематеріальних активів недосконала, через що існують проблеми, пов'язані з їхньою оцінкою. Певні шляхи вирішення цих проблем автори пов'язують з потребою удосконалення класифікації об'єктів нематеріальних активів, розширенням сфери їх використання, а також пропонують власну позицію щодо складу витрат, які варто включати у первісну вартість цих активів [1, с. 94, с. 97]. На необхідності розвитку наукової бази визначення, обліку та управління нематеріальними активами

акцентує увагу І.В. Бриль. Науковець також досліджує економічну сутність та здійснює узагальнення класифікації нематеріальних активів на вітчизняних підприємствах. Наукові позиції цей автор обґрунтовує крізь призму визначення процесів формування нематеріальних активів та ефективності їх використання для забезпечення капіталізації підприємств [2]. І.Г. Волошан, звертаючи увагу на нормативне регулювання обліку об'єктів інтелектуальної власності, ідентифікує їх види, розглядає чинники та ознаки розмежування, а також досліджує питання, пов'язані з оцінкою об'єктів інтелектуальної власності при зарахуванні їх до складу нематеріальних активів підприємства. Важливе значення, на думку науковця, яка цілком справедлива, має процес документального оформлення об'єктів інтелектуальної власності при використанні їх у господарській діяльності підприємств України. У зв'язку з цим автор пропонує своє бачення порядку оформлення документів, зокрема при передачі прав на користування [3, с. 846, с. 847]. Досить детально і предметно, особливо з позиції ефективності, розглядає інтелектуальну власність та її ідентифікацію Г.К. Дорожко, О.В. Балашова [4, с. 51]. Ідентифікуючи об'єкти інтелектуальної власності як встановлення наявності дійсних документів, що посвідчують правомочність придбання права власності, права авторства та інших документів, ці автори саме ці аспекти вважають підставою для оприбуткування об'єкту нематеріальних активів. Для встановлення факту наявності об'єктів інтелектуальної власності ними розроблено рекомендації щодо здійснення їх ідентифікації на промисловому підприємстві, які включають організаційні та методичні підходи. Цінність авторських досліджень також полягає у здійсненні економічної оцінки ефективності запропонованих ними заходів [4, с. 51, с. 53-54]. Низка інших авторів, у тому числі Г.К. Дорожко, О.В. Балашова [4], А.О. Касич [5], М.Р. Лучко [7], М.З. Ніколюк [10], К.П. Проскура [12], І.В. Стояненко [14], Н.М. Хорунжак [15], поряд із дослідженням сутності нематеріальних активів, їхньої ролі та функцій у діяльності суб'єктів господарювання та нормативно-правового регулювання значну увагу приділяють проблемам класифікації та оцінки цих об'єктів обліку, а також використанню позитивного зарубіжного досвіду з цих питань. Проблематиці ефективності використання інтелектуальної власності приділяють увагу О.А. Саверський, В.Л. Науменко, М.О. Фальчіян [13]. Ці автори поряд із висвітленням головних аспектів обліку інтелектуальної власності відповідно до українських стандартів розглядають міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та дають критичну оцінку методу, запропонованого І. Журавською, аналізують його ефективність щодо визначення доцільності використання об'єкту відразу після закінчення його створення.

Постановка завдання. Попри різносторонній розгляд нематеріальних активів з позиції обліку та правового регулювання, недостатньо дослідженою продовжує залишатися така їхня складова, як права на об'єкти інтелектуальної власності, у тому числі у частині зарубіжного досвіду обліку та його правового регулювання. Метою дослідження є пошук шляхів оптимізації нормативно-правового забезпечення та обліку процесів, пов'язаних з використанням прав на інтелектуальну власність, а завданням – вироблення рекомендацій щодо удосконалення чинного вітчизняного законодавства і організації облікового відображення такого роду нематеріальних активів, у тому числі з використанням позитивного зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відповідно до визначення термінів, поданих у статті 2 міжнародної Конвенції про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності, інтелектуальна власність включає права, що належать до: літературних, художніх і наукових творів; виконавської діяльності акторів, звукозапису, радіо- і телевізійних передач; винаходів у всіх галузях людської діяльності; наукових відкриттів; промислових зразків; товарних знаків, знаків обслуговування, фірмових найменувань і комерційних позначень; захисту від недобросовісної конкуренції, а також усіх інших прав, що належать до інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній та художній областях [6]. Усю вищеперелічену сукупність прав умовно можна розділити на дві групи: права авторів (фізичних осіб) та права суб'єктів господарювання (юридичних осіб). Умовність такого розподілу проявляється у тому, що право фізичної особи може переходити в розряд прав юридичних осіб через застосування механізму купівлі-продажу. Зокрема, видавництво чи будь-який інший зацікавлений суб'єкт може викупити авторське право на художній чи науковий твір і тоді воно переходить у власність останнього. З позиції бухгалтерського обліку різні види прав на об'єкти інтелектуальної власності цікаві своєю роллю в забезпеченні отримання кінцевих фінансових результатів. Зазвичай вони придбаваються саме через потребу підвищення рівня прибутковості. Іншою причиною використання прав є захист власної продукції та самого суб'єкта діяльності від зловживань, пов'язаних з нездоровою конкуренцією та використанням їхнього іміджу. Сам по собі факт наявності таких прав (наприклад фірмових найменувань і комерційних позначень) не убезпечує від їх порушення, однак служить юридичною підставою для їхнього захисту. Таким чином, говорячи про права на об'єкти інтелектуальної власності з позиції бухгалтерського обліку, більш предметними його об'єктами є саме права, які можна позиціонувати як ті, що належать до активів підприємства. У цьому контексті досліджувані права безпосередньо пов'язані з використанням терміну «нематеріальні активи».

Варто зауважити, що перелік прав на об'єкти інтелектуальної власності, наведений міжнародною Конвенцією про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності, суттєво відрізняється від переліку, який пропонують нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку в Україні. Наявність розбіжностей має свої причини, однак її існування, безумовно, негативно позначається на якості та ефективності можливих шляхів захисту таких прав з юридичної позиції. Особливо загострюватиметься ця проблема в умовах глобалізації та широкого розвитку міжнародного співробітництва. Очевидно, варто формувати більш уніфіковані й стандартизовані підходи у питаннях класифікації об'єктів інтелектуальної власності, особливо у частині їх ідентифікації як нематеріальних активів суб'єктів господарювання.

Попри це, навіть в окремо взятих країнах, і таким винятком не є Україна, існують розбіжності у трактуваннях термінологічного апарату щодо одних і тих самих категорій та понять. Безумовно, розробники мають свої позиції з цих питань, у тому числі ті, що пов'язані з галузевою специфікою, однак з юридичної точки зору, задля досягнення максимальної захисної функції варто формувати найбільш узгоджені нормативно-правові документи. Загалом, не можна стверджувати, що такі розбіжності варто

вважати катастрофічними, але у системі правосуддя саме розбіжності в трактуванні можуть призводити до різних судових рішень. Прикладом розбіжностей, що існують у чинному бухгалтерському законодавстві, є позиціонування нематеріальних активів, їх оцінки, визнання і класифікації, які подаються у таких нормативно правових актах як Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи» (для суб'єктів виробничої сфери) та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 122 «Нематеріальні активи» (у державному секторі) й відповідні йому Методичні рекомендації (табл. 1).

Аналогічні проблеми існують і в інших країнах. Зокрема, Олександр Дайст зазначає, що єдиного визначення немає ні в Німеччині, ні в галузі міжнародного бухгалтерського обліку нематеріальних ресурсів. У широкому розумінні останні включають в себе всі ресурси та нематеріальні цінності компанії.

Окрім неоднозначного трактування визначення термінів також використовується безліч різних номенклатур названих цінностей. А у різних стандартах бухгалтерського обліку мова йде про нематеріальні активи, нематеріальний капітал, інтелектуальний капітал, інтелектуальну власність, нематеріальні ресурси тощо [17]. Відсутній єдиний підхід і до класифікації нематеріальних активів. Зокрема, згідно з Комерційним кодексом Німеччини (параграф 266) [18], нематеріальні активи діляться на 4 групи (самостійно генеровані промислові та аналогічні права і цінності; придбані концесії, промислові та аналогічні права й активи та ліцензії на ці права та активи; ділова репутація; передоплати). Поряд з цим у цій країні частково використовуються підходи, рекомендовані Міжнародними стандартами фінансової звітності, за якими нематеріальні активи розмежовуються на 7 груп (фірмові найменування; друковані видання і видавничі права; програмне забезпечення;

Таблиця 1

Підходи до трактування нематеріальних активів, їх оцінки та класифікації в нормативно-правових документах з бухгалтерського обліку*

Категорії	П(С)БО № 8 «Нематеріальні активи»	НП(С)БОДС № 122 «Нематеріальні активи»
Означення	<i>Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.</i>	<i>Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований</i>
Порядок визнання активом	Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.	Нематеріальний актив визнається активом, якщо його можна ідентифікувати (може бути виділений чи відокремлений від інших активів) та існує ймовірність отримання суб'єктом державного сектору майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та/або якщо він має потенціал корисності і його вартість може бути достовірно визначена.
Класифікація (групування) для цілей бухгалтерського обліку	права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо); права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роаялті; права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роаялті; авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роаялті	права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо); права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо); права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові найменування тощо); права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, розробки, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, захист від недобросовісної конкуренції тощо); авторське та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо); інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, право на використання економічних та інших привілеїв тощо)
Оцінка	<i>Первісна вартість придбаного нематеріального активу 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.</i>	<i>Первісна вартість придбаного нематеріального активу 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.</i>

Примітки: * сформовано автором на основі чинних нормативно-правових документів, з використанням перегрупування (зміни місць розташування), курсивом виділено спільні підходи, звичайним шрифтом – різні.

ліцензії та франшизи; рецепти, формули, моделі, креслення і дослідні зразки; нематеріальні активи, що розробляються (формується)). Окрім цього, у міжнародних стандартах нематеріальний актив позиціонується як негрошовий актив, що не має фізичної форми й призначений для використання у виробництві або постачанні товарів або послуг, для здачі в оренду іншим, або для адміністративних цілей [18]. Таке означення певною мірою відрізняється від того, що подане у Комерційному кодексі. Слід зазначити, що в Німеччині поняття «права на об'єкти інтелектуальної власності» вживається рідко, однак повної їх ідентифікації з нематеріальними активами немає, що створює певні незручності при організації обліку. У Великобританії, США, Нідерландах, Швеції та інших країнах, як стверджують Р. Блауг і К. Лекхі, складових, які охоплювала категорія «нематеріальні активи», було донедавна значно менше. До них, зокрема, належали патенти, програмне забезпечення і торгові марки. Останніми роками це коло значно розширилося, і окрім традиційного переліку до нематеріальних активів почали включити більше динамічних елементів бізнесу, таких як людські ресурси, організаційні компетенції та бізнес-процеси орієнтовані на інновації [16, с. 5]. Актуальність розширення переліку складових нематеріальних активів пов'язана з широким використанням цих складових у діяльності суб'єктів господарювання і вони, на наш погляд, більше позиціонуються як права на об'єкти інтелектуальної власності.

Висновки. З наведеного вище можна зробити такі висновки. По-перше, на законодавчому рівні варто вирішити проблему узгодженості категорійних означень і класифікації нематеріальних активів та чітко ідентифікувати у їхньому складі права на об'єкти інтелектуальної власності. По-друге, міжнародний досвід нормативно-правового регулювання та обліку нематеріальних активів також характеризується наявністю проблемних аспектів. По-третє, одним із шляхів вирішення проблеми обліку нематеріальних активів є їх перегрупування, розширення кількості класифікаційних груп і включення до їхнього складу нових об'єктів. У перспективі дослідження цих питань пов'язане не лише з аналізом і оцінкою зарубіжного досвіду, а й урахуванням інноваційних процесів, що відбуваються в сучасній економіці.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Артеменко Н.В. Нематеріальні активи: основи бухгалтерського обліку та оцінки / Н.В. Артеменко, Н.В. Ширяєва // Вісник НТУ «ХПІ». – 2015. – № 25(1134). – С. 94-99.
2. Брилль І.В. Формування та використання нематеріальних активів підприємств для підвищення їх капіталізації [Електронний ресурс] / І.В. Брилль. – Режим доступу : http://iep.donetsk.ua/uch_sovet/contents /09_04_2015/Bryl.pdf.
3. Волошан І.Г. Обліково-інформаційне забезпечення інтелектуальної власності як складової активів підприємства / І.Г. Волошан // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – № 6. – С. 846-849.
4. Дорошко Г.К. Проблеми ідентифікації об'єктів інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку / Г.К. Дорошко, О.В. Балашова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : збірник наукових праць : у 2-х вип. / ПДТУ. – Маріуполь, 2013. Вип. 1, Т. 3. – С. 51-54.
5. Касич А.О. Теоретичні основи оцінки та обліку нематеріальних активів в Україні / А.О. Касич // Вісник НТУ «ХПІ». – 2013. – № 49. – С. 61-67.
6. Конвенція про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності : Міжнародний документ від 14.07.1967 р.
7. Лучко М.Р. Консолідована фінансова звітність: теоретична концептуалізація побудови : монографія / М.Р. Лучко. – К. : КНЕУ. – 263 с.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів суб'єктів державного сектору [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства фінансів України 23 січня 2015 року № 11. – Режим доступу : <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/treasury/5364-11.html>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України 12.10.2010 р. № 1202.
10. Николук М.З. Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку: нові підходи до класифікації та визнання / М.З. Николук // Міжнародний збірник наукових праць. – 2008. – № 2(11). – С. 270-277.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 «Нематеріальні активи» : Наказ міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242.
12. Проскура К.П. Особливості бухгалтерського обліку інтелектуальної власності та нематеріальних активів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://emcon-audit.com.ua/files/articles/Proskura_Royalty.pdf.
13. Саверський О.А. Інтелектуальна власність як об'єкт обліку / О.А. Саверський, В.Л. Науменко, М.О. Фальчіян // Вісник Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. – Дніпропетровськ, 2008. – Вип. 22. – С. 258-261.
14. Стояненко І.В. Нематеріальні активи підприємства: класифікація та функції / І.В. Стояненко // Молодий вчений. – 2015. – № 2(17). – С. 83-86.
15. Хорунжак Н.М. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів / Н.М. Хорунжак // Економіка і регіон. – 2001. – № 2. – С. 67-76.
16. Blaug R. Accounting for intangibles: Financial reporting and value creation in the knowledge economy / Ricardo Blaug, Rohit Lekhi. – London : The Work Foundation, 2009. – 82 s.
17. Deist A. Die Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Nutzungsdauer nach HGB und IFRS [Електронний ресурс] / Alexander Deist. – München : GRIN Verlag, 2014. – 55 s. – Режим доступу : <http://www.grin.com/de/e-book/298396/die-bilanzierung-von-immateriellen-vermoegenswerten-mit-unbestimmter-nutzungsdauer>.
18. Handelsgesetzbuch [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://translate.google.com.ua/translate?hl=uk&sl=de&u=http://www.gesetze-im-internet.de/hgb/&prev=search>.
19. IAS 38 Intangible Assets [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifrs.org/IFRSs/IFRS-technical-summaries/Documents/IAS38-English.pdf>.