

Методичні засади постановки на облік та комерційного використання об'єктів інтелектуальної власності

Виробництво сільськогосподарської продукції сьогодні стає все більш наукоємною галуззю. Тому система бухгалтерського обліку об'єктів права інтелектуальної власності має бути організована таким чином, щоб дозволити підприємству виявити невраховані в обліку нематеріальні активи та підвищити капіталізацію (вартість) підприємства. Метою статті є розкриття методики виявлення та оприбуткування об'єктів права інтелектуальної власності на баланси сільськогосподарських підприємств. Обґрунтовано порядок інвентаризації нематеріальних активів, методичні засади їх первісної оцінки з метою зарахування на баланс, розкрито нормативний порядок їх визнання та відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Виявлені під час інвентаризації об'єкти права інтелектуальної власності зараховуються до складу нематеріальних активів та відображаються на рахунку 12 «Нематеріальні активи». Первісна оцінка об'єктів, які виявлені під час інвентаризації як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку і щодо яких на дату оцінки існує ймовірність надходження (отримання) економічних вигод від їх використання, ґрунтується на застосуванні витратного підходу. В основі витратного підходу лежить процедура визначення вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта, з урахуванням його зносу у разі його наявності. Реалізація означених у статті методичних заходів дозволяє врахувати таку важливу складову власності аграрних підприємств як інтелектуальний капітал. Зокрема, ідентифікувати невраховані в обліку специфічні нематеріальні активи сільськогосподарських підприємств, зарахувати їх на баланс за справедливою вартістю та запровадити ефективні методи їх комерційного використання.

Ключові слова: нематеріальні активи, інтелектуальна власність, бухгалтерський облік, інвентаризація, комерціалізація інтелектуальної власності, облікова політика.

V.A. NABERUKHIN

(‘Institute of Agrarian Economics’ National Scientific Center, Kyiv, Ukraine)

Methodical Bases of Accounting and Commercial Use of the Intellectual Property Objects

Today, the production of agricultural products is becoming an increasingly knowledge-intensive industry. So, the accounting system for intellectual property rights should be organized in such a way as to allow the enterprise to identify intangible assets that have not been accounted, because the accounting for intellectual property rights is the one of the way to increase the enterprise capitalization (value). The purpose of the article is to disclose the methods for identifying and registering intellectual property rights objects on the balance sheets of agricultural enterprises. The order of inventory of intangible assets, methodical bases of their initial estimation with the purpose of registering on accounts were described. The objects of intellectual property rights identified during inventory are included to the composition of intangible assets and are reflected in account 12 "Intangible assets". The initial evaluation of the objects identified during inventory is based on the application of the cost approach. At the same time, there should be a probability of receipt (reception) of economic benefits from their use. At the heart of the cost approach is the procedure for determining the amount of the costs necessary to restore or replace the object, taking into account its wear (if such exists). The implementation of the methodical measures described in the article allows to take into account such an important component of the agrarian enterprises property as intellectual capital. In particular, the methodical measures allow to identify the specific intangible assets of agricultural enterprises that are not accounted, to reflect them on the balance sheet at fair value and to introduce effective methods for their commercial use.

Keywords: intangible assets, intellectual property, accounting, inventory, commercialization of intellectual property, accounting policy.

* Наберухін В'ячеслав Аркадійович, аспірант Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки» (м. Київ).

Постановка проблеми. Значна кількість активів у сучасному сільському господарстві мають не лише біологічне походження, але й пов'язані з інтелектуальним капіталом. Це результати розробок в галузях біотехнологій, генетики, селекції, кібернетики. Виробництво сільськогосподарських продуктів стає все більш наукоємною галуззю. Ідентифікація аграрного інтелектуального капіталу, як об'єкта бухгалтерського обліку, визначення методологічних підходів до організації обліку нематеріальних активів на сільськогосподарських підприємствах є передумовою формування відповідного галузевого стандарту бухгалтерського обліку.

Галузевий аспект обліку інтелектуальної власності набуває все більшої актуальності у зв'язку із прискоренням науково-технічного прогресу, зростаючою роллю цих активів як товару та необхідністю отримання інвесторами й іншими зацікавленими особами об'єктивної, повної, достовірної та оперативної інформації про вартість майна та окупність проведених досліджень і розробок. Система бухгалтерського обліку даних активів має бути організована таким чином, щоб дозволяти підприємству систематизувати невраховані в обліку активи та підвищити капіталізацію (вартість) підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання бухгалтерського обліку об'єктів інтелектуальної власності не нове. Проблеми організації та методики обліку нематеріальних активів розглядали у своїх публікаціях Ю.С. Бездушна [4], Л.В. Бражна [1], Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Жук [4], І.В. Жураковська, Н.А. Канцедал [2], С.Ф. Легенчук, В.Б. Моссаковский, Х.І. Скоп [3], В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Ю. Чік [9], В.О. Шевчук [10] та інші.

Із запровадженням Міжнародних стандартів фінансової звітності, приведенням окремих норм законодавства з обліку до вимог директив ЄС постала проблема актуалізації існуючих напрацювань. Крім того, комплексний аналіз вітчизняної та міжнародної облікової практики галузевого інтелектуального капіталу наразі відсутній, що ускладнює розуміння підприємствами тих переваг, які вони отримують від введення нематеріальних активів у господарський оборот та постановки на бухгалтерський баланс.

Метою статті є розкриття методики виявлення та оприбуткування об'єктів інтелектуальної власності на сільськогосподарському підприємстві шляхом обґрунтування порядку інвентаризації нематеріальних активів, їх первісної оцінки з метою зарахування на баланс, узагальнення нормативного порядку їх визнання та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Аналіз практики обліку інтелектуальної власності на сільськогосподарських підприємствах засвідчив наявність проблемних ділянок бухгалтерського обліку та оподаткування інтелектуального капіталу у складі активів підприємства. До них належать:

- наявність невідображених у балансі об'єктів інтелектуальної власності;
- невизначеність строку корисного використання;
- відсутність системи документування процесу комерціалізації інтелектуального капіталу (франчайзингу, ліцензійного використання тощо);
- складність у виборі форми надходження інтелектуальних активів;
- неправильне трактування правової та економічної суті інтелектуального капіталу;
- неоднозначність методології визначення вартісних показників для цілей бухгалтерського обліку;
- відсутність методики інвентаризації (ідентифікації) прав на об'єкти інтелектуальної власності;
- дискусійний характер питань амортизації об'єктів інтелектуальної власності.

Нематеріальні активи в законодавстві України представлені двома правовими категоріями: об'єкти права інтелектуальної власності, згідно Цивільного кодексу України та права користування, що згідно законодавства можуть бути визнані в якості нематеріальних активів.

Інтелектуальна власність – це права на результати розумової діяльності людини в науковій, художній, виробничій та інших сферах, які є об'єктом цивільно-правових відносин у частині права кожного володіти, користуватися і розпоряджатися результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності, які, будучи благом не матеріальним, зберігаються за його творцями та можуть використовуватися іншими особами лише за узгодженням з ними, крім випадків, визначених законодавством.

Авторським правом регулюються відносини, які виникають в процесі створення та використання літературних, музичних і художніх творів, витворів кінематографії, наукових праць, серед яких необхідно виділити комп'ютерні програми та бази даних.

Патентне право охоплює охорону винаходу за допомогою патенту, захист певних комерційних інтересів за допомогою законодавства про товарні знаки і торгів найменування, а також законодавства про охорону промислових зразків.

Законодавчі засади права інтелектуальної власності визначені в Книзі четвертій Цивільного Кодексу України (далі – ЦКУ) [8]. Відповідно до статті 418 ЦКУ правом інтелектуальної власності визнається право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт, визначений ЦКУ та іншим законом.

Цивільний кодекс передбачає наступну класифікацію об'єктів права інтелектуальної власності: літературні та художні твори; комп'ютерні програми; компіляції даних (бази даних); виконання; фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення; наукові відкриття; винаходи, корисні моделі, промислові зразки; компонування (топографії) інтегральних мікросхем;

раціоналізаторські пропозиції; сорти рослин, породи тварин; комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення; комерційні таємниці.

Суб'єктами права інтелектуальної власності є: творець (творці) об'єкта права інтелектуальної власності (автор, виконавець, винахідник тощо); інші особи, яким належать особисті немайнові та (або) майнові права інтелектуальної власності відповідно до Цивільного кодексу, іншого закону чи договору.

Методологічні засади формування інформації про об'єкти інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі – П(С)БО 8) [5].

Нематеріальний актив, згідно бухгалтерського розуміння – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством 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 [5].

Методика виявлення, оприбуткування об'єктів права інтелектуальної власності невідображених в обліку передбачає:

1) інвентаризацію нематеріальних активів, які невраховані в балансі та підлягають обліку;

2) первісну оцінку таких об'єктів з метою зарахування на баланс;

3) визнання та відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку.

Проведення інвентаризації активів та оформлення її результатів здійснюється в порядку, встановленому Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, що затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [6]. При інвентаризації об'єктів права інтелектуальної власності їх наявність установлюється за документами що були підставою для оприбуткування, або додатково за документами, якими оформлені (тобто підтверджуються) відповідні права. При ідентифікації об'єктів нематеріальних активів комісія підприємства, до складу якої повинні входити компетентні фахівці з питань інтелектуальної власності, перевіряє наявність та чинність документів, які є підставою для оприбуткування об'єкта нематеріального активу, документів, які засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, права на використання об'єкта нематеріального активу, а саме: патентів для винаходів, корисних моделей, промислових зразків; свідоцтв для комерційних найменувань, торговельних марок, об'єктів авторського права, компонування інтегральних мікросхем; дипломів – для наукових відкриттів; авторських свідоцтв, письмових або образотворчих описів з формулою, креслення, схем, зразків, дискет, аудіо-відеокасет – для об'єктів авторського та суміжних прав; ліцензій (ліцензійних договорів,

авторських договорів); договорів про передачу права власності на об'єкт нематеріального активу; виписок з відповідних державних реєстрів, які підтверджують права на об'єкт нематеріального активу; актів приймання-передачі прав на об'єкти нематеріального активу.

Крім того, приймається до уваги наступний перелік документів, що конкретизується окремо для кожного випадку: копія опису об'єкту із зазначенням області його використання; акт використання об'єкту інтелектуальної власності в господарському обороті; калькуляція витрат на створення і використання об'єкту інтелектуальної власності у відповідності зі статтями витрат, що включаються в собівартість продукції; довідка планово-фінансового підрозділу про ціну продукції, що випускається із застосуванням даного нематеріального активу, а також її рентабельність; звіт про патентні дослідження.

Комісією підприємства на підставі обґрунтованих розрахунків приймається рішення щодо відповідності придбаних активів критеріям, встановленим П(С)БО 8 для зарахування (оприбуткування) їх до складу нематеріальних активів, що зазначається в Акті введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Ідентифіковані (виявлені) під час інвентаризації об'єкти права інтелектуальної власності заносяться Інвентаризаційною комісією до інвентаризаційного опису. Виявлені в інвентаризаційних описах об'єкти права інтелектуальної власності як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку, заносяться до звіряльної відомості, а їх вартість визначається у порядку встановленому П(С)БО 8 [5]. За даними звіряльної відомості складається Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів. Бухгалтерська служба на підставі зазначеного Акту відкриває Інвентарну картку обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів.

Первісна оцінка вартості виявлених в процесі інвентаризації нематеріальних активів з метою зарахування на баланс проводиться обліково-фінансовою та економічною службою підприємства, на підставі Порядку 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, затвердженого наказом Фонду державного майна України від 13 грудня 2005 р. № 3162 (далі – порядок № 3162) [7]. Даний порядок оцінки може бути взятий за основу при проведенні оцінки відображених в обліку нематеріальних активів створених (придбаних) за власні кошти підприємства. Порядком № 3162 встановлений алгоритм стандартизованої оцінки вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що проводиться інвентаризаційною комісією станом на дату оцінки на підставі даних затвердженого протоколу засідання інвентаризаційної комісії та інших матеріалів інвентаризації.

Враховуючи мету оцінки (зарахування на бухгалтерський облік), вимоги П(С)БО щодо балансової вартості об'єктів права інтелектуальної власності, первісна оцінка об'єктів, які виявлені під час інвентаризації як такі, що не відображені в бухгалтерському обліку і щодо яких на дату оцінки існує ймовірність надходження (отримання) економічних вигод від їх використання, ґрунтується на застосуванні витратного підходу.

В основі витратного підходу лежить процедура визначення вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта, з урахуванням його зносу у разі його наявності. Під час оцінки застосовуються такі методи: метод прямого відтворення; метод заміщення.

Об'єкти права інтелектуальної власності, на які за результатами інвентаризації складені акти введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності та визначена вартість, зараховуються до складу нематеріальних активів підприємства записом за дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» і кредитом субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Об'єкти права інтелектуальної власності, які належать державі або були створені за рахунок коштів цільового фінансування (бюджету, інноваційного фонду тощо), що виявлені інвентаризацією як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, після оформлення Акта введення їх в господарський оборот зараховуються до складу нематеріальних активів записом за дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» і кредитом рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Об'єкти права інтелектуальної власності, які були отримані підприємством безоплатно, але які інвентаризацією виявлені як такі, що не були зараховані на баланс підприємства, після оформлення Акта введення їх в господарський оборот зараховуються до складу нематеріальних активів записом за дебетом рахунку 12 «Нематеріальні активи» і кредитом субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

Сума, пропорційна нарахуванню амортизації об'єктів права інтелектуальної власності у місяці нарахування амортизації відображається за дебетом рахунку 69 і субрахунку 424, відповідно, та кредитом субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Виявлені інвентаризацією як не відображені в обліку розробки (незавершені чи завершені, але щодо яких на дату інвентаризації оформлюються або ще не розпочато оформлення патентів, свідоцтв, дипломів, ліцензій тощо) зараховуються на баланс як незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи за дебетом субрахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» і кредитом субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» або субрахунку 746 «Інші доходи від звичайної діяльності».

Після оформлення відповідних свідоцтв, патентів тощо та Акту введення в господарський оборот такий об'єкт права інтелектуальної власності зараховується до складу нематеріальних активів записом за дебетом рахунку 12 і кредитом субрахунку 154. Сума, пропорційна нарахуванню амортизації цих об'єктів права інтелектуальної власності, що були безоплатно отримані або придбані (створені) за рахунок коштів цільового фінансування, визнається доходом звітного періоду.

Висновки. Таким чином, методика виявлення, оприбуткування об'єктів інтелектуальної власності невідображених в обліку повинна включати інвентаризацію нематеріальних активів, які невраховані в балансі та підлягають обліку, їх первісну оцінку з метою зарахування на баланс, визнання та відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Реалізація означених у статті методичних заходів дозволить врахувати таку важливу складову власності аграрних підприємств як інтелектуальний капітал. Зокрема, ідентифікувати невраховані в обліку специфічні нематеріальні активи сільськогосподарських підприємств, зарахувати їх на баланс за справедливою вартістю та запровадити ефективні методи їх комерційного використання.

4 Список використаних джерел

1. Бражна Л. В. Право ліцензійного використання нематеріальних активів: проблеми обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2005. № 4. С. 35-38.
2. Канцедал Н. А. Особливості методики інвентаризації нематеріальних активів та визнання її результатів. *Облік і фінанси*. 2014. № 4(66). С. 29-33.
3. Куцук П. О., Скоп Х. І. Сучасні системи управління нематеріальними активами підприємства. *Облік і фінанси*. 2016. № 2(72). С. 156-162.
4. Облікове забезпечення інвестиційної привабливості та безпеки підприємства й аграрної галузі: практичне керівництво / В.М. Жук, Б.В. Мельничук, Ю.С. Бездушна та ін.; За ред. В.М. Жука. К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. 88 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
6. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
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: затв. наказом Фонду державного майна України від 13.12.2005 р. № 3162. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0479-06>
8. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

9. Чік М. Ю. Нормативно-правові аспекти визнання та обліку нематеріальних активів. *Облік і фінанси*. 2017. № 3(77). С. 59-65.

10. Шевчук В. О. Методологічні проблеми обліку інтелектуальних благ в умовах становлення новітньої парадигми рахівництва. *Облік і фінанси*. 2017. № 2(76). С. 70-78.

4 References

1. Brazhna, L. V. (2005). Pravo litsenziinoho vykorystannia nematerialnykh aktyviv: problemy obliku [The right of licensed use of intangible assets: accounting problems]. *Oblik i finansy APK*, (4), 35-38.

2. Kantsedal, N. A. (2014). Osoblyvosti metodyky inventaryzatsii nematerialnykh aktyviv ta vyznannia yii rezultativ [Features of intangible assets inventory technique and the recognition of its results]. *Oblik i finansy*, (4(66)), 29-33.

3. Kutsyk, P. O., Skop, Kh. I. (2016). Suchasni systemy upravlinnia nematerialnymy aktyvamy pidpriemstva [Modern management systems of intangible assets of companies]. *Oblik i finansy*, (2(72)), 156-162.

4. Zhuk, V. M., Melnychuk, B. V., Bezdushna, Yu. S. et al. (2013). *Oblikove zabezpechennia investytsiinoi pryvablyvosti ta bezpeky pidpriemstva y ahrarnoi haluzi: praktychne kerivnytstvo* [Accounting support of investment attractiveness and safety of the enterprise and agrarian branch] (ed. by V. M. Zhuk). Kyiv: TOV «Vseukrainskyi instytut prava i otsinky».

5. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (1999). Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 8 «Nematerialni aktyvy» [National Accounting Standard 8

«Intangible assets»]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

6. Ministerstvo finansiv Ukrainy. (2014). Polozhennia pro inventaryzatsiiu aktyviv ta zoboviazan [Provisions on the inventory of assets and liabilities]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

7. Fond derzhavnoho maina Ukrainy. (2005). Poriadok vyznachennia otsinochnoi vartosti obektiv prava intelektualnoi vlasnosti, shcho перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування на бухгалтерський облік [The procedure for determining the estimated value of objects of intellectual property rights that are state-owned or created (purchased) for public funds, with a view to enrolling in accounting]. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0479-06>

8. Verkhovna Rada Ukrainy. (2003). Tsyvilnyi kodeks Ukrainy [Civil Code of Ukraine]. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

9. Chik, M. Yu. (2017). Normatyvno-pravovi aspekty vyznannia ta obliku nematerialnykh aktyviv [Legal and regulatory aspects of the recognition and accounting of intangible assets]. *Oblik i finansy*, (3(77)), 59-65.

10. Shevchuk, V. O. (2017). Metodolohichni problemy obliku intelektualnykh blah v umovakh stanovlennia novitnoi paradyhmy rakhivnytstva [Methodological issues of accounting intellectual benefits in context of development of modern accounting paradigm]. *Oblik i finansy*, (2(76)), 70-78.