

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ В УКРАЇНІ

У статті розглядаються особливості бухгалтерського та податкового обліку інтелектуальної власності. Проаналізовано основні підходи до обліку інтелектуальної власності в Україні та закордоном. За умов існуючого середовища діяльності суб'єктів підприємництва та мінливої нормативно-правової бази, що є одним із факторів впливу на ефективність діяльності, існує нагальна необхідність у вдосконаленні обліку об'єктів інтелектуальної власності у відповідності до зарубіжних стандартів.

Ключові слова: інтелектуальна власність, бухгалтерський облік, податковий облік, нематеріальні активи.

LABUNETS V. O., STUPCHUK S. M.
Khmelnitskyi National University**FEATURES POLICIES OF INTELLECTUAL PROPERTY IN UKRAINE**

The article deals with the peculiarities of accounting and taxation of intellectual property. The main approaches to the integration of intellectual property in Ukraine and abroad. Under existing conditions and the regulatory framework in the current risky and unstable environment traditional methodological tools of accounting does not meet all of the conditions prevailing today. As a result there was a need to change the accounting that reflects the economic phenomena and processes. The prerequisites for the further development of accounting in Ukraine: the formation of the modern paradigm of accounting and reporting; Differentiation financial reporting requirements; review the theoretical foundations of accounting; continuous professional education; active position of the accounting community. There are several areas of implementation and standardization of accounting estimates Intellectual property creation and adjustment of a single conceptual apparatus evaluation accounting and intellectual property; implementation of internationally standardizing the legal framework for the exchange and use of intellectual property; the establishment of standards of accounting and valuation of intangible assets (international, national). This article was researched that solve the problems of accounting of intellectual property can by expanding the range of intangible assets of intellectual capital, a reflection of individual elements of intellectual capital, reduce the tax base for income tax through the mechanism of amortization actions of law enforcement and regulatory authorities to combat production, distribution and sale of audio and video products, CDs and other intellectual property.

Keywords: intellectual property, accounting, tax accounting, intangible assets.

Актуальність теми дослідження. В економічному розвитку значення інтелектуальної власності зростає в усьому світі, випереджаючи значущість засобів виробництва та природних ресурсів. За оцінками Світового банку, фізичний капітал у сучасній економіці формує 16% загального обсягу багатства кожної країни, природний – 20%, а людський творчий капітал – 64%. У таких країнах, як США, Японія і Німеччина, частка інтелектуального капіталу становить до 80% національного багатства [6]. Андрощук Г.О. зазначав, що без перебільшення можна говорити про те, що в сучасному світі інтелектуальна власність є першопричиною і основним рухомим фактором, що забезпечує конкурентоспроможність товарів, фірм і навіть держав на ринку товарів і послуг, а отже їхню економічну могутність. За існуючих умов та нормативно-правової бази в сучасному ризикованому та нестабільному економічному середовищі традиційні методичні інструменти бухгалтерського обліку не відповідають усім умовам, які склалися на сьогодні. Як результат виникла необхідність змінити бухгалтерський облік, який відображає економічні явища і процеси.

Передумовами подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні є: формування сучасної парадигми обліку і звітності; диференціація вимог до фінансової звітності; перегляд теоретичних основ бухгалтерського обліку; безперервна професійна освіта; активна позиція бухгалтерської спільноти.

Аналіз останніх наукових досліджень. Серед вітчизняних науковців окремі аспекти інтелектуальної власності як можливого нематеріального активу висвітлені в працях таких вчених, як Г.О. Андрощук та С.А. Давимук, В.Д. Базилевич, О.Б. Бутнік-Сіверський, М.В. Дишкант, В.С. Дроб'язко, О. О. Стрижак. Проте, інтелектуальну власність вітчизняна наука розглядає з правового, філософського й макроекономічного погляду, залишаючи поза увагою її облікову складову. Серед зарубіжних вчених слід відзначити праці Р. Рейлі та Р. Швайса, Г.В. Сміта та Р.Л. Парра, Д. Р. Хітчнера; із російських – Ю.Б. Леонтьєва, Н.Ю. Пузіна, Е.В. Шипова. На даний час існує ряд монографічних досліджень, навчальних посібників, статей, присвячених оцінці прав на об'єкти інтелектуальної власності. У них приділено увагу питанням розвитку інтелектуального потенціалу в різних його аспектах, в узагальненій формі подано проблеми оцінки, обліку і фінансів інтелектуальної власності.

Мета дослідження – виявити особливості бухгалтерського та податкового обліку інтелектуальної власності в Україні та закордоном та напрями їх вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. Об'єкти інтелектуальної власності відображаються у бухгалтерському обліку як нематеріальні активи.

Відповідно до МСБО 38 (міжнародного стандарту бухгалтерського обліку) «Нематеріальні активи»

та П(С)БО 8 (Положення (стандарту) бухгалтерського обліку) «Нематеріальні активи» нематеріальні активи (надалі НА) – це активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та утримуватися 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. Також це об'єкти інтелектуальної, в тому числі й промислової власності, а також інші права власності підприємства, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством. Придбаний НА відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена [6].

Залежно від сфери застосування і режиму правової охорони їх поділяють, згідно з П(С)БО 8, на такі інформаційні групи [3]:

- промислова власність, що охороняється патентним правом, – винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- об'єкти авторського права, що охороняються авторським правом, – науково-технічні твори чи твори іншого характеру (музичні, літературні, твори живопису, архітектури, програмне забезпечення тощо);
- товарні знаки – засоби індивідуалізації товарів і послуг, охоронними документами, для яких є свідоцтва, що засвідчують право власності;
- комерційна інформація, що охороняється інститутом комерційної таємниці, – «ноу-хау», торгові секрети.

НА обліковуються за тими ж правилами, що й матеріальні, до них застосовуються норми амортизації і проводиться їх списання.

Проте, на відмінну від матеріальних, такі НА, як торговельна марка або бренд, у той же час, в процесі експлуатації не тільки не втрачають свою вартість, а навпаки, часто нарощують свою вартість. Так само витрати на навчання персоналу, на рекламну кампанію, на тренінги розглядають, найчастіше, як поточні витрати, в той час як вони все більшою мірою набувають природу довгострокових інвестицій.

У бухгалтерському обліку передбачається, що витрати повинні складатися та їх сума – це загальний результат різних витрат. Але окремі елементи інтелектуального капіталу не адитивні (дорівнюють сумі значень величин, що відповідають його частинам, незалежно від того, яким чином поділено об'єкт), тому для них не застосовуються стандартні прийоми бухгалтерського обліку, через що багато намірів виміряти всі складові інтелектуального капіталу, користуючись стандартними прийомами бухгалтерського обліку, не дають очікуваного результату. Потрібно наголосити, що в бухгалтерському обліку інтелектуального капіталу неможливо застосовувати вартісну концепцію, тому що в бухгалтерському обліку за чинної методології допускається відображати лише майно підприємства, а деякі складові інтелектуального капіталу не є власністю підприємства. Власність, з економічної точки зору, складається з конкретних, придатних для обміну часток майна, тому розглядається як актив бухгалтерського балансу. Виникає заниження майнового стану підприємства через відсутність стандартів оцінки вартості нематеріальних активів.

Як вважають експерти, 90–100% НА не відображаються в обліку та звітності, а частка облікованих нематеріальних активів на Україні не перевищує 1%, однак в США цей показник становить 13%.

Як зазначають українські дослідники О. Ф. Немчин і О. Б. Бутнік-Сіверський, обсяг незареєстрованих НА на підприємствах України, у вартісному виразі, становить 210–250 млрд у доларовому еквіваленті, в тому числі НАК «Нафтогаз України» – 26–33 млрд; Одеський нафтотермінал і нафтопровід «Одеса Броди» – 1,5–2,5 млрд; нафтопереробка – 8–10 млрд; космічний комплекс, включаючи Південний машинобудівний завод, КБ «Південне» – 20–25 млрд; авіація – 3,5–5 млрд; виробництво зброї і військової техніки – 15–18 млрд; електроніка, мікро-, наноелектроніка – 18–20 млрд; телерадіо, телефонна комунікація – 30–35 млрд; біотехнології – 7–10 млрд; гідро-, тепло-, атомна енергетика – 25–30 млрд; залізничний і автомобільний транспорт – 25–30 млрд дол. США [2].

Виникає значний розрив між відображеною балансовою вартістю фірми і її ринковою ціною, через незацікавленість фірми відображати всі активи в бухгалтерському балансі. А відображення інтелектуального капіталу у фінансовій звітності має важливе значення для вартості підприємства та поступово стає одним із найважливіших критеріїв оцінки ефективності роботи суб'єкта господарювання, впливає на прийняття рішень зовнішніми користувачами.

Варіантом розв'язку існуючих проблем є розширення номенклатури нематеріальних активів інтелектуального капіталу, що вимагає збільшення і поповнення новим змістом відомих облікових об'єктів, щоб можна було урахувати витрати для отримання переваг у майбутньому, а не тільки витрати, які прирівнюють до поточних доходів. Дозволять уникнути більшості втрат бухгалтерської інформації, яка є дуже важливою для оцінки бізнесу і прийняття рішень з інвестування капіталу – структурні зміни у системі обліку та національних стандартах.

Також для відображення окремих елементів інтелектуального капіталу, які б містили інформацію для пояснення великого розриву між балансовою і ринковою вартістю фірми можна ввести позабалансові рахунки. Це дало б змогу збільшити ринкову вартість підприємства, зменшити базу оподаткування з податку на прибуток через механізм амортизації, визначити вартість підприємства у разі купівлі-продажу тощо.

Однак позабалансові рахунки необхідно використовувати разом зі звітами про інтелектуальний капітал. Звіт показує користувачам напрям компанії від її поточного стану до того, якою вона може і повинна бути.

Недоліки позабалансового рахунку проявляються головним чином у природі деяких елементів інтелектуального капіталу. Так, якщо неясно, чи належать дані елементи фірмі (наприклад, прихильність клієнтів, репутація торговельної марки тощо), то їх бухгалтерський облік буде або значно ускладненим і фрагментарним, або неможливим. Також може виникнути невідповідність активу і пасиву, тому що сума інвестицій в інтелектуальний капітал може не відповідати створеній користі.

В Україні не створено достатню законодавчо-нормативну базу, яка б забезпечувала використання інтелектуальної власності та інших НА у господарській діяльності, саме тому дії правоохоронних і контролюючих органів по боротьбі з незаконним виробництвом, розповсюдженням і реалізацією аудіо- і відеопродукції, компакт-дисків та інших об'єктів інтелектуальної власності потребує подальшого поглиблення та поліпшення, направлених на підвищення ефективності роботи зазначених органів. Протягом 2014 р. зареєстровано (без урахування закритих) 1,3 тис. правопорушень, пов'язаних із порушенням прав інтелектуальної власності, у тому числі 732 – безпосередньо за фактами порушення авторських та суміжних прав, 455 – за фактами незаконного використання знаків для товарів і послуг, 107 – за фактами незаконного обігу дисків для лазерних систем зчитування. У 175 провадженнях особам повідомлено про підозру у вчиненні кримінальних правопорушень, за 149 кримінальними провадженнями складено й направлено до суду обвинувальні акти. Припинено діяльність 80 підпільних цехів, а саме: 65 – з виробництва фальсифікованої продукції з незаконним використанням знаків для товарів і послуг вітчизняних та зарубіжних товаровиробників; 15 – з тиражування контрафактної аудіовізуальної продукції. У правопорушників вилучено понад 124 тис. примірників аудіовізуальної продукції на загальну суму понад 3,2 млн грн і фальсифікованої продукції з незаконним використанням товарних знаків на загальну суму понад 27 млн грн [1].

Така ситуація зумовлена в основному труднощами бухгалтерського обліку та, особливо, контролю НА, створених на підприємстві.

Неправомірно відносити витрати на об'єкти інтелектуальної власності у складі валових витрат і використовувати об'єкти інтелектуальної власності на своєму підприємстві (не відносять об'єкти, які підлягають амортизації, до складу валових витрат, згідно з п. 5.4.2 Закону України № 334 [7]). Насамперед, на нашу думку, необхідно: амортизувати, а не відносити на валові витрати, якщо створений об'єкт інтелектуальної власності задовольняє критерії визнання НА (П(С)БО 8); обов'язково відображати у бухгалтерському обліку всі НА (що надійшли чи створені) інакше суб'єкт підприємницької діяльності (надалі СПД) не має права власності на об'єкт інтелектуальної власності (не може ні передавати, ні поступитися правами на результати інтелектуальної власності); виправити помилки минулих років у бухгалтерському та податковому обліку, через відображення об'єктів інтелектуальної власності у минулих звітних періодах і невчасне їх віднесення до НА. Необхідні для цього документальні докази (патенти, акти, платіжні доручення, договори тощо) зібрати і віднести до НА, витрати, які зараз передбачені при їх створенні, а раніше, коли ці витрати здійснювалися, створення НА не передбачалося.

За цих умов гострою є задача здійснення контролю за нематеріальними активами за наступними напрямками [7]:

- на яку інформаційну групи віднести ті чи інші НА у бухгалтерському та податковому обліку;
- відображені в обліку за якою первинною вартістю (собівартістю);
- кореспонденції, які зроблені в обліку залежно від того, яким чином НА надійшли в СПД (якщо порівняти П(С)БО 8 і П(С)БО 7 з урахуванням досліджень стосовно витрат і відображень в обліку);
- НА, як захищені відповідно до вимог чинного законодавства;
- НА чи зафіксовані, як внесок до статутного фонду СПД в обмін на корпоративні права (Цивільний кодекс України ст. 427; Закон України № 1576, ст. 13);
- до НА які застосовуються норми амортизації та методи їх розрахунків у бухгалтерському обліку (враховуючи, що у податковому обліку метод амортизації НА тільки один – прямолінійний, а термін обирає сам СПД, але не більше ніж 10 років згідно з п. 8.3.9 Законом України № 283);
- у разі внесення НА до статутного фонду, які податки сплачуються (п. 1.28.2, п. 4.2.5, п. 8.4.11 Закону України № 283 та № 168); чи були зміни у частках учасників в статутному фонді на величину ПДВ; чи сплачуються учаснику (АМ) дивіденди (п. 10.1, п. 7.8.3, п. 7.8.2, п. 7.8.6 Законів України № 283 та № 889) та ін.

Всезростаюче значення нематеріальних активів у формуванні прибутку та нематеріальних активів у активах підприємств призвели до необхідності розробки єдиних стандартів обліку і оцінки не матеріальних активів, у тому числі й інтелектуальної власності.

Існує декілька напрямів здійснення стандартизації обліку й оцінки інтелектуальної власності:

1. Формування і корегування єдиного понятійного апарату обліку й оцінки об'єктів інтелектуальної власності.

2. Здійснення на міжнародному рівні стандартизації правового поля з обміну і використання об'єктів інтелектуальної власності.

3. Створення стандартів обліку й оцінки нематеріальних активів (міжнародні, державні).

З метою гармонізації стандартів оціночної діяльності на національному, європейському і світовому рівні створюються об'єднання саморегульованих організацій оцінювачів. Нині найавторитетнішими з таких організацій є [2]:

– Міжнародний комітет зі стандартів оцінки (МКСО, або IVS – International Valuation Standards Committee), що об'єднав провідні організації оцінювачів Європи та Америки: організації 35 країн – дійсних членів і ще 14 країн – в інших різних рангах;

– Європейська група асоціацій оцінювачів (ЄГАО, або TEGoVA – The European Group of Valuers Association), що об'єднала близько 40 професійних структур оцінювачів європейських країн.

Обидва типи стандартні IVSC (Міжнародні) і TEGoVA (Європейські) розроблені у тісному погодженні один з одним. У цих стандартах узагальнено досвід застосування національних стандартів професійної практичної діяльності ряду промислово розвинених країн (Кодексів професійної етики оцінювачів) вміщено конкретні рекомендації стосовно процедур і методичних підходів щодо оцінки майна, в тому числі інтелектуальної власності. МКСО розробляє і регулярно публікує доповнення і зміни до міжнародних стандартів оцінки (МСО), на основі яких саморегульовані організації у різних країнах розробляють свої власні стандарти. Орієнтація на оцінки – одна з головних особливостей нинішніх стандартів, що виконуються для цілей складання фінансової і бухгалтерської звітності згідно з прийнятим європейським законодавством. Однак, при цьому, вказується на можливість розповсюдження їх дії і на інші види оцінок, що виконуються із суспільно ваговими цілями.

Нинішні стандарти є орієнтиром, з точки зору рядового оцінювача і клієнта-споживача оціночних послуг, який встановлює мінімально допустимий рівень якості виконання оцінки, обумовлений статусом і кваліфікацією оцінювача, наявністю договорів на виконання оцінки і звітів з оцінки, а також методичними підходами, які застосовуються до оцінки в конкретних ситуаціях [2].

Обов'язкового характеру, нинішні ССО, не мають для членів організації, але рекомендуються для застосування як такі, що представляють крайній досвід, розроблений для включення у відповідні нормативи акти Європейського Союзу і дають імпульс до роздумів у Європі й у всьому світі. В ході виявлення невідповідностей і доведення відомостей про це, постійна комісія TEGoVA перегляне обставини та вживе заходів з тим щоб, покращити відповідність стандартів [5].

Визнано, що техніка оцінки має на увазі стандартні положення, і з цієї причини в цей документ вперше включено розділ про методології оцінки. У процесі як прийняття стандартів, так і практики оцінки TEGoVA підтримує і просуває концепцію ясності, економічної реальності й прозорості у звітності [2].

Висновки. Таким чином, неправильна оцінка окремих об'єктів інтелектуального капіталу призводить до втрати значної частини бухгалтерської інформації, неправильної інтерпретації результатів господарської діяльності, прийняття неправильних управлінських рішень відносно реальної вартості підприємства та її активів, що зменшує конкурентоспроможність підприємства в цілому.

Розв'язати проблеми обліку інтелектуальної власності можна за рахунок розширення номенклатури нематеріальних активів інтелектуального капіталу, відображення окремих елементів інтелектуального капіталу, зменшення бази оподаткування з податку на прибуток через механізм амортизації, дії правоохоронних і контролюючих органів з боротьби з незаконним виробництвом, розповсюдженням і реалізацією аудіо- і відеопродукції, компакт-дисків та інших об'єктів інтелектуальної власності. Всі елементи інтелектуального капіталу необхідно відображати в обліку для ефективної роботи суб'єкта господарювання.

Література

1. Аналіз діяльності підрозділів ДСБЕЗ МВС України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravoznavec.com.ua/period/article/43653/%D7>
2. Андрощук Г. О. Інтелектуальна власність у науково-технічній сфері: методи та принципи вартісної оцінки : монографія / Андрощук Г. О., Давимук С. А. – К. : Парламентське видавництво, 2014. – 304 с.
3. Брукінг Е. Інтелектуальний капітал / Брукінг Е. – СПб., 2009. – 288 с.
4. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє / С. Ф. Голов // Бухгалтерія. – 2005. – № 29. – С. 11–12.
5. Європейські стандарти оцінки [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://old.appraiser.ua>
6. Палій В. Ф. Актуальні питання теорії бухгалтерського обліку / В. Ф. Палій // Бухгалтерський облік. – 2005. – № 3. – С. 46.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс] : наказ Міністерства фінансів від 18.10.1999 р. № 242. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.ua>.

8. Мороз О. Проблеми обліку об'єктів інтелектуальної власності в Україні / О. Мороз, Ю. Єремейченкова, Т. Морозов, В. Мікулін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 23–29.

9. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon2.rada.ua>.

Надійшла 28.10.2016; рецензент: д. е. н. Ковальчук С. В.