

ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ПРАВ КОРИСТУВАННЯ ОБ'ЄКТАМИ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ У СИСТЕМІ ІННОВАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Резюме. Розглянуто питання стосовно ролі інтелектуальної власності у системі інноваційної діяльності, проблем ведення обліку різних видів ліцензій, порядку їх придбання та продажу, здійснення платежів за користування ними, а також запропоновано варіанти вирішення проблем обліку ліцензій.

The summary. In the article the questions concerning the role of intellectual property in system innovation, the problems of the different types of licenses, procedure for their purchase and sale, payment for the use of them as well as proposed solutions to the problems of accounting licenses.

Ключові слова: інтелектуальна власність, інноваційна діяльність, об'єкти інтелектуальної власності, ліцензія, облік ліцензій, інтелектуальний капітал, інтелектуальний ресурс.

Постановка проблеми. Змінюються фактори розвитку країн і регіонів в умовах фінансової кризи, все більшої уваги серед них набувають фактори інновацій і розповсюдження нових знань. Ринок знань поступово починає відігравати головну роль, випереджаючи розвиток ринку матеріальних товарів. Економіка знань переходить все більше на інноваційний процес, збереження знань в електронних системах та їх подальше використання, обмін знаннями, навчання персоналу, формування бренду та іміджу організації (компанії), яка може бути неоціненною своїм інтелектуальним капіталом. Як наслідок цих об'єктивних процесів є зміна пріоритетів у забезпеченні конкурентоспроможності національних економік, а саме, орієнтація на інтенсифікацію інноваційного розвитку.

В умовах ринкової економіки інтелектуальна власність у господарському обігу набуває статусу інтелектуального капіталу. Цей складний в економіці феномен знайшов своє теоретичне обґрунтування при розгляді сучасної ринкової інтелектуальної економіки, яка спирається на загальні основи теорії ринку, капіталу та підприємництва (бізнесу).

З моменту появи в обліку нематеріальних активів нормативні документи містили багато питань щодо їх складу, який потребував і потребує уточнення. Внаслідок цього в теорії та практиці з'явилося чимало проблемних моментів, зокрема, в обліку придбаних ліцензій на право здійснення певних видів діяльності та право користування матеріальними і нематеріальними об'єктами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед наукових праць, в яких досліджуються теоретичні основи інтелектуальної власності, включаючи відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності, її розвиток в сучасних умовах, стан і перспективи інтелектуальної власності у системі інноваційної діяльності, необхідно назвати дослідження таких зарубіжних вчених, як Г. Беккер, Г. Боуен, Е. Брукінг, Л. Едвінсон, В. Зінов, К. Ідріс, В. Іноземцев, В. Калятін, С. Клімов, Ж. Коен, Б. Леонтьєв, П. Лернер, У. Мартін, А. Мінков, П. Меггс, М. Мелоун, В. Мухопад, О. Новосельцев, А. Полторак, Б. Порат, О. Сергєєв, Т. Стюарт, М. Требіллок, В. Ушаков, Р. Хоус. Вагомий внесок у розвиток концепції інтелектуальної власності, висвітлення її ролі в інтенсифікації інноваційних процесів зробили вітчизняні вчені Г. Андрощук, О. Білорус, О. Бутнік-Сіверський, Б. Губський, С. Довгий, В. Дроб'язко, Р. Дроб'язко, В. Жаров, Ю. Капіца, П. Крайнев, О. Мельник, О.А. Підпригора, О.О. Підпригора, О. Святоцький, В. Сіденко, П. Цибульов, В. Чеботарьов, Р. Шишка.

Разом з тим, окремі аспекти постановки об'єктів інтелектуальної власності на бухгалтерський облік залишаються недостатньо розкритими й обґрунтованими. Потребують подальшого вивчення та систематизації напрями впливу економічного середовища на розвиток системи регулювання прав інтелектуальної власності. Таким чином, системне дослідження процесів відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності є актуальним як в теоретичному, так і практичному аспектах.

Метою дослідження є комплексний аналіз інтелектуальної власності та інструментів її регулювання як специфічного об'єкта інноваційної системи; обґрунтування шляхів вирішення проблем відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності та напрямів удосконалення національних систем регулювання прав інтелектуальної власності; з'ясувати роль інтелектуальної власності у створенні конкурентних переваг.

Основні результати дослідження. Сутність інтелектуальної власності проявляється тільки в контексті прав власності і має дуалістичну природу: економічний аспект полягає в тому, що право на результат інтелектуальної праці забезпечує його власнику виключне право на розпоряджання цим результатом, а моральний – втілюється у праві авторства.

Економіка інтелектуальної власності, або інтелектуальна економіка – це галузь знань, яка вивчає теорію і практику функціонування ринкових структур та механізмів взаємодії суб'єктів економічної діяльності, пов'язаних з інтелектуальним капіталом.

Інтелектуальна власність є складовою інтелектуального капіталу. Як капітал, інтелектуальна власність розглядається з точки зору витрачання капіталу на освіту або придбання підприємцем нематеріальних активів, що здійснюються з метою його приросту.

Інтелектуальну власність можна розглядати і як інвестицію, яка поділяється на капітальну (придбання нематеріального активу, який підлягає амортизації) та фінансову (пряму), якою передбачають внесення нематеріальних активів до статутного капіталу юридичної особи в обмін на корпоративні права, емітовані такою юридичною особою [4].

Трансформація інтелектуальної власності в інноваційний продукт, придатний для виробництва і ринку, є найважчим етапом у ланцюгу, що зв'язує науку, винахідника зі споживачем. При цьому потрібно враховувати домінанти ринку, потреби споживача і мати досвід технологічного підприємництва.

На цій основі слід розглядати такі складові трансформації інтелектуальної власності в інноваційний продукт:

1) людські ресурси – це кількість працюючих з вищим рівнем кваліфікації, залучених до процесу розроблення інтелектуального продукту;

2) інтелектуальний продукт – це результат розумової, інтелектуальної праці; продукт творчих розумових зусиль, що має змістовне значення для певного інтелектуально підготовленого кола осіб, втілений на матеріальному носії;

3) людський капітал – це оцінена вартість робочої сили, інтелектуальних зусиль одного чи сукупності працівників вищого рівня кваліфікації, які є у процесі розроблення інтелектуального продукту;

4) нематеріальні активи – прийняті на баланс об'єкти права інтелектуальної власності;

5) емісія – випуск акцій, збільшення статутного капіталу.

Як бачимо, між наведеними поняттями є суттєва різниця: людські ресурси – кількість працюючих; інтелектуальний продукт – це результат їх розумової діяльності, праці; людський капітал – це оцінена вартість людських ресурсів, їх інтелектуальних зусиль.

Важливою складовою в цьому процесі є інновації, створені людськими ресурсами, що є інтелектуальними ресурсами, якими фірма може володіти. Тому головне завдання керівництва фірми (менеджера) – трансформувати інтелектуальну власність в інтелектуальні активи. Інтелектуальні активи, як і людський капітал, є складовими інтелектуального капіталу, якщо розглядати їх з вартісної позиції.

Виходячи з цього, інтелектуальний капітал як авансована вартість складається в господарському обігу з двох складових: людського капіталу та інтелектуальних активів (нематеріальних активів) [3].

Інтелектуальні активи – це вартість інтелектуальних ресурсів, які в господарському обігу мають форму нематеріальних активів, це вартість об'єктів права інтелектуальної власності.

Передує цьому процесу створення інновацій, які на матеріальному носії стають інтелектуальним ресурсом. Інтелектуальні ресурси ідентифікуються шляхом відтворення на матеріальному носії, оформлення прав власності й у такому вигляді можуть бути присутні на ринку у формі об'єктів права інтелектуальної власності.

Інтелектуальна власність у системі господарської діяльності набуває статусу нематеріальних активів. Вона супроводжує інвестиційну та інноваційну діяльність. Об'єкти права інтелектуальної власності в господарській діяльності виступають активами, які мають відповідні ознаки, і, перш за все, ціну (вартість). Їх використання слід розглядати з позиції економіки, інвестицій, ціноутворення, бухгалтерського обліку [6].

Господарська діяльність пов'язана з підприємницькою діяльністю, тому підприємець, маючи у своєму активі (на балансі підприємства) продукт інтелектуальної власності, може розпоряджатися на власний розсуд, а саме: продати, передати в заставу для отримання кредиту, розширити (збільшити) власний капітал за рахунок внесення до статутного капіталу іншого господарського товариства тощо.

Використання інтелектуальної власності в господарській діяльності спирається на систему бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

Бухгалтерський облік нематеріальних активів здійснюється з урахуванням Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи" в розрізі груп, тобто сукупних однотипних за призначенням і використанням активів (табл. 1).

Згідно з П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.10.99 р. № 242, до нематеріальних активів 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 [5].

Таблиця 1

Визнання нематеріального активу в обліку і звітності за П(С)БО 8

	Нематеріальний актив		
	Балансовий		Позабалансовий
	Створений власними силами	Отриманий іншим шляхом	
Активу:			
існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигод	+	+	+ (-)
може бути достовірно визначена вартість активу	+	+	- (+)
Необоротного активу:			
утримується впродовж терміну більше ніж 12 місяців або одного операційного циклу, якщо він перевищує 12 місяців	+	+	+
Нематеріального активу:			
відсутність матеріальної форми	+	+	+
немонетарний актив	+	+	+
можливість ідентифікації (відділення від підприємства)	+	+	+
Розробок:			

наявність наміру, технічної можливості і ресурсів для доведення нематеріального активу до стану, придатного для реалізації або використання	+	+	+ (-)
можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання	+	+	+ (-)
наявність інформації для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою	+	+	+ (-)

Визначення немонетарних активів, відмінних від грошових коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей, наведене в П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.07.99 р. № 163.

Придбання нематеріальних активів здійснюється за ліцензійним договором про передавання прав на використання предмета ліцензії та на відповідних умовах, зазначених в ліцензійному договорі. Торгівля ліцензіями – це здійснення торгових угод, за якими продавець (ліцензіар) надає покупцю (ліцензіату) право (ліцензію) на використання нематеріального активу (предмета ліцензії) на умовах, передбачених ліцензійним договором, а також на здійснення операцій на вторинному ринку нематеріальних активів [5].

При цьому слід враховувати, що при оцінювання вартості об’єктів права інтелектуальної власності беруть до уваги лише діючі охоронні документи (патенти, свідоцтво тощо) та ліцензійні договори (контракти) з урахуванням додатків до них, в яких визначена вартість таких об’єктів.

Первісна вартість придбаного об’єкта права інтелектуальної власності 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.

Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до первісної вартості об’єктів права інтелектуальної власності, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок кредиту банку.

Ціна (вартість) придбання об’єкта права інтелектуальної власності повинна враховувати:

- принцип комплексного обліку трьох груп факторів: витрати, цінність для покупця, вплив конкуренції;
- принцип обліку лише релевантних витрат;
- застосування адекватних методів виділення частки інтелектуальної власності у загальній вартості або в прибутку від використання комплексного об’єкта.

Ціна відображає вартість відповідної кількості товару (об’єкта власності), яким може бути об’єкт інтелектуальної власності, при здійсненні процесу купівлі-продажу в умовах ринку. В цьому розумінні ціна є грошовим виміром вартості цього товару.

Вартість є загально визнаним еквівалентом корисності об’єкта оцінювання, вираженого в грошовій формі (сумі грошей), ціна – це сума грошей, за якою здійснюється перехід прав на об’єкт оцінювання від однієї сторони угоди до іншої.

При цьому ринкова база оцінювання представлена ринковою вартістю. Використання в якості мети оцінювання ринкової бази можливе при відповідності умов майбутньої угоди, для забезпечення якої здійснюється оцінювання, умовам, які відповідають змісту поняття “ринкова вартість”. При цьому умови майбутньої угоди не повинні передбачати додаткові обмеження чи вимоги, які впливають на майбутні вигоди від використання об’єкта оцінювання потенційним покупцем.

Принцип грошового оцінювання об’єктів інтелектуальної власності передбачає визначення їх вартості різними методами, до яких віднесено: визначення фактичної

собівартості, початкової вартості придбання, вартості реалізації, ринкової вартості у разі продажу на конкурентних засадах, стійкіших до змін.

Механізм формування ціни (вартості) об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) у процесі придбання прав на їх використання, пов'язаний з методами оцінювання, які залежать від природи походження ОПІВ та завдань, які вирішує продавець, виходячи зі своєї стратегії та тактики на ринку. Одночасно, слід врахувати "унікальність" самого ОПІВ як товару, пов'язаного залежністю вартості ОПІВ з особливостями об'єкта, до якого пристосовується (прив'язується) ОПІВ (упровадження, використання). Конкретність, адресність використання ОПІВ відтворюється в розрахунку вартості самих ОПІВ. Ця особливість ОПІВ не спрощує механізм визначення вартості ОПІВ, а вказує на його складність, вибірковість, оригінальність. Ставши товаром, ОПІВ набуває не тільки ознак, властивих товару на ринку, але й знаходиться під впливом правового поля в процесі купівлі-продажу. При цьому слід враховувати ще одну особливість ОПІВ, яка відтворюється в тому, що вартість ОПІВ не може дробитися на окремі частки тому, що це цілісний об'єкт необоротних активів на відміну від окремих матеріальних активів, які надходять дискретно залежно від виробничого циклу.

Ціна покупця має відповідні обмеження, пов'язані з загальними витратами і ціною продукції, яка продається на ринку. Якщо в ціні продавця фактор впливу вартості продукції при застосуванні ОПІВ побічно враховується, то в ціні покупця ОПІВ цей фактор може бути домінуючим. Ще однією особливістю ОПІВ, на відміну від звичайних товарів, є те, що вони можуть надавати їх власнику-продавцю додатковий прибуток у вигляді роялті. Роялті відповідно до податкового законодавства – це платежі будь-якого виду, отримані у вигляді винагороди за надання дозволу на використання прав інтелектуальної власності [8].

Складність проблеми оцінювання ОПІВ на ринку очевидна, оскільки оцінювачі (як від замовника ОПІВ, так і від продавця) повинні знайти остаточну ціну угоди, яка має враховувати інтереси партнерів. У цьому випадку партнери можуть керуватися ринковою базовою оцінкою. На практиці часто такого аналізу не існує, бо ОПІВ може мати індивідуальні особливості, які не є загальними для відповідної групи. Тобто йдеться про теоретичну вартість (ціну), яка підкріплюється відповідними варіантними розрахунками.

Ціна ОПІВ (договірна) для покупця теоретично враховує покриття платежу, виконання своїх зобов'язань з податку на додану вартість та загальний розмір роялті як частину прибутку від використання ОПІВ в господарському обороті. Покупець здійснює придбання ОПІВ за рахунок прибутку (інвестиційної діяльності).

Ціна ОПІВ (договірна) для продавця щодо податку на додану вартість враховує покриття його витрат, пов'язаних з урахуванням податкових зобов'язань, зі створенням або придбанням ОПІВ, доведенням їх до стану корисного використання, і прибутку з урахуванням зобов'язань з податку на прибуток.

При використанні придбаних ОПІВ покупець переносить їх вартість у вигляді амортизаційних відрахувань на собівартість продукції, яка створена на основі цих ОПІВ.

При створенні ОПІВ безпосередньо на підприємстві ціну (вартість) ОПІВ визначають прямим витратним методом з урахуванням рівня рентабельності по підприємству або норми прибутку, який дорівнює 20 відсоткам собівартості реалізованого ОПІВ з урахуванням адміністративних, збутових та інших витрат.

Не визнаються нематеріальним активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- витрати на дослідження;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на рекламу та просування продукції на ринку;
- витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини;
- витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвілу), вартість видання.

З позиції бухгалтерського обліку інтелектуальна власність, яка прийнята на баланс, набуває статусу нематеріальних активів і оцінюється за сумою витрат, пов'язаних зі створенням, придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням [8].

Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку та фінансової звітності повинні відповідати таким ознакам:

- 1) об'єкт не повинен мати грошової форми за всіма її еквівалентами;
- 2) об'єкт не повинен мати матеріальної форми;
- 3) об'єкт не повинен бути дебіторською заборгованістю;
- 4) об'єкт повинен мати термін використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік);
- 5) об'єкт може бути відокремлений від підприємства;
- 6) повинно існувати ймовірне отримання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із використанням об'єкта;
- 7) може бути достовірно визначена вартість об'єкта.

Перші п'ять наведених ознак визнання об'єкта бухгалтерського обліку та фінансової звітності є обов'язковими. Решту ознак визнання застосовують лише за умови можливості ймовірного отримання економічних вигод, коли є можливість здійснити розрахунок розміру майбутніх економічних вигод у грошовому вимірі та можливість достовірно підтвердити визначення вартості нематеріального активу в грошовій одиниці. Наведені вимоги до решти ознак визначення об'єкта бухгалтерського обліку є розрахунковими при розробленні бізнес-планів (бізнес-проектів), в яких використовують нематеріальні активи.

Вказані ознаки також поширюються на придбані нематеріальні активи за ліцензійним договором про передавання прав на використання предмета ліцензії. Щодо ознаки "термін використання", то він може бути і менше одного року, але не менше одного операційного циклу, тобто проміжку часу між придбанням матеріальних ресурсів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції або товарів чи послуг [5].

Нематеріальний актив, отриманий у результаті розроблення, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробленням нематеріального активу.

Розроблення – це застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх серійного виробництва чи використання.

Якщо нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, то витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом.

Використання інтелектуальної власності в якості нематеріальних активів у господарській діяльності підприємств і відображення в бухгалтерському обліку операцій з використання таких об'єктів дозволяє:

- документально підтверджувати довготермінові майнові права на ОПВ на підставі їх обліку на балансі підприємства;
- здійснювати амортизацію нематеріальних активів у встановленому порядку залежно від терміну їх корисного використання, що дозволяє отримати амортизаційні фонди для подальшого оновлення нематеріальних активів;

- отримувати додатковий прибуток від передавання прав на використання ОПІВ, 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 подібні активи, реалізації тощо з метою отримання доходів і залучення відповідних кредитних ресурсів;
- оновлювати технічний стан виробництва і технологій шляхом упровадження інтелектуального капіталу в господарський оборот підприємств;
- здійснювати корпоративні (трансакційні) операції шляхом внесення до статутних капіталів інших підприємств (господарських товариств) власного інтелектуального продукту, що дозволяє залучити додатково фінансові ресурси й отримати відповідні корпоративні права з метою впливу на діяльність господарських товариств [3].

Одиницею обліку нематеріальних активів, які використовуються в господарській діяльності, є окремий інвентарний об'єкт, що відповідає певним ознакам визнання об'єкта бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Інвентарним об'єктом визначається також предмет ліцензії, придбаний за ліцензійним договором про передавання прав на використання нематеріальних активів, оцінений у грошовій формі.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства (приймаються на облік, оприбутковуються) за первісною вартістю.

У господарській діяльності первісна вартість нематеріального активу, придбаного в результаті обміну на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю нематеріального активу, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Первісна вартість нематеріального активу, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого нематеріального активу, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Справедлива вартість нематеріального активу – це сума, за якою актив можна обміняти чи отримати в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами.

Первісною вартістю безоплатно отриманих нематеріальних активів є їх справедлива вартість на дату отримання. Первісна вартість нематеріальних активів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визначається за згодою засновників (учасників) Товариства з урахуванням справедливої вартості. Первісна вартість окремого об'єкта нематеріальних активів, сплачених загальною сумою, визначається шляхом розподілу сплаченої суми пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів.

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

Первісна вартість нематеріальних активів збільшується на суму витрат, пов'язаних із удосконаленням цих нематеріальних активів і підвищенням їх можливостей і терміну використання, які сприятимуть збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод.

Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані та отримання первісно визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включають до складу витрат звітного періоду.

Бухгалтерський облік також передбачає, що у разі переоцінювання окремого об'єкта нематеріального активу, слід переоцінювати всі інші активи групи, до якої належить цей нематеріальний актив (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 вартістю (справедливою вартістю) [9].

Передавання й отримання прав на об'єкти інтелектуальної власності передбачені нормами законодавства у сфері інтелектуальної власності, їх оформляють договорами згідно з Цивільним кодексом України: ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності, ліцензійний договір, договір про створення на замовлення та використання об'єкта права інтелектуальної власності, договір про передавання виключних майнових прав інтелектуальної власності, інший договір щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності [1].

На нашу думку, ліцензії є об'єктом обліку при дотриманні таких умов:

- право отримане за ліцензійним або іншим договором, який передбачає захист прав на інтелектуальну власність;
- підприємство має можливість отримати від використання майнових прав економічну вигоду;
- вартість майнових прав достовірно визначена.

Для правильної організації обліку ліцензій, на наш погляд, їх доцільно поділити на три групи, які характеризують договірні відносини й відображення об'єктів права інтелектуальної власності в обліку (табл. 2).

Таблиця 2

Відображення в обліку різних видів ліцензій

Учасник ліцензійної угоди	Відображення в обліку	Види ліцензій		
		Повна	Виключна, одинична	Невиключна, звичайна
Ліцензіар	На балансі		X (якщо використовують у власній діяльності)	X
	Поза балансом			
Ліцензіат	На балансі	X	X	
	Поза балансом			X

Виключні та одиничні ліцензії доцільно відображувати в балансі за умови дотримання всіх ознак активу. Згідно з цими договорами ліцензіар може використовувати інтелектуальну власність у своїй діяльності, цей актив приносить користь підприємству у вигляді платежів, право власності (патент, свідоцтво) на нього також залишається у ліцензіара. Ліцензіат отримує право використовувати цей актив на власний розсуд. Реалізація повної ліцензії відповідає операціям з реалізації нематеріального активу, всі права від ліцензіара переходять до ліцензіата. Невиключні ліцензії у ліцензіата відображають поза балансом, оскільки йому належить лише право використовувати цей актив у власній діяльності, а також реалізовувати іншим на умовах, обмежених у договорі [8].

Найбільші розбіжності виникають щодо обліку виключних та одиничних ліцензій. Як показують дослідження, можливі три варіанти їх обліку: перший – обліковувати всі ліцензії за схемою операційної оренди; другий – передбачити різний порядок обліку прав, переданих за ліцензійним договором; третій – включати вартість ліцензій до складу витрат [5].

Для обліку виключні ліцензії доцільніше прирівнювати до нематеріальних активів з певними відмінностями щодо відновлення виключних прав та обліку патентів, за якими передано всі права. При цьому слід враховувати, що ліцензіар втрачає право на об'єкт інтелектуальної власності на певний період, а ліцензіат набуває його.

Важливими моментами, які не враховано нормативними актами щодо обліку ліцензій, на нашу думку, є: відображення охоронного документа у правовласника, який реалізував виключні права на об'єкт інтелектуальної власності, а також можливість використання об'єкта тільки у власній діяльності, коли всі права реалізовано; відновлення у правовласника всіх прав.

Основними етапами операцій з обліку виключних та одиничних ліцензій у ліцензіара є такі:

1 етап. Реалізує виключні права через видачу ліцензії. Наявність патенту потребує ведення обліку переданих прав протягом терміну позбавлення права користування й розпорядження інтелектуальною власністю.

2 етап. Патент продовжує обліковуватися і амортизуватися, оскільки він приносить користь підприємству у вигляді ліцензійних платежів (за умови використання на підприємстві).

3 етап. Господарству повертаються виключні права, цю подію потрібно відобразити в обліку.

Основними етапами операцій з обліку виключних та одиничних ліцензій у ліцензіата є такі:

1 етап. Купує виключні майнові права на визначений термін чи обсяг продукції (послуг), що передбачає зарахування на баланс нематеріального активу.

2 етап. Користується об'єктом права інтелектуальної власності протягом терміну, зазначеного в договорі, та списує вартість ліцензії на витрати частинами у вигляді амортизаційних відрахувань.

3 етап. Протягом чинності договору ліцензія повністю амортизована і списується з балансу після закінчення угоди [6].

Операція з видачі виключних ліцензій за своєю економічною суттю подібна до реалізації частини нематеріального активу (ліцензії), що пов'язано з такими властивостями: можливість одночасного використання інтелектуального продукту багатьма суб'єктами, передавання й тиражування об'єктів інтелектуальної власності не потребує значних витрат. Право за ліцензією передається на певний термін – такий самий або менший за встановлені законодавством максимальні терміни використання всіх об'єктів права інтелектуальної власності. Якщо в обліку відобразити повну реалізацію нематеріального активу, то після закінчення угоди виникне потреба повернення на баланс патенту, на який відновлено всі права.

Для оперативного обліку на підприємствах слід розробити й затвердити наказом про облікову політику спеціальні відомості аналітичного обліку ліцензійних договорів з метою контролю за їх виконанням.

Відомість доцільно вести по кожному укладеному договору протягом усього терміну дії угоди в розрізі таких показників: номер і дата укладання ліцензійного договору; назва ліцензіата (ліцензіара); періодичність платежів; предмет договору; база обчислення роялті; дата й сума платежу. До цих відомостей пропонується список ліцензійних договорів, укладених на підприємстві: номер і дата укладання ліцензійного договору, предмет договору, назва ліцензіата, терміну дії договору, вид платежу.

Окремо ведуть списки отриманих і виданих ліцензій. Наведені відомості має заповнювати особа (підрозділ), що веде оперативний облік об'єктів права інтелектуальної власності, призначена для цього керівником підприємства. Записи у реєстри проводять на основі виданих (укладених) договорів. Відомості з реєстрів полегшать заповнення звіту про набуття прав інтелектуальної власності та використання об'єктів права інтелектуальної власності (ф. № 4-нт), дадуть змогу оперативно аналізувати ліцензійну діяльність.

Висновки. Інтелектуальна власність є об'єктом майна, яким можна не тільки володіти, користуватися і розпоряджатися, а й (при правильному документальному оформленні та оцінюванні) використовувати у статутному капіталі, господарській діяльності підприємства як нематеріальних активів. Для організації обліку потрібно здійснити розмежування ліцензій. Якщо ліцензіат отримує лише право використовувати інтелектуальний продукт, майнові права (право власності) належать ліцензіару, вартість ліцензії неможливо достовірно визначити – облік отриманих ліцензій ведеться поза балансом, а виданих – на аналітичних рахунках другого порядку до рахунку 12 “Нематеріальні активи”. При отриманні виключних прав на об'єкт інтелектуальної власності за ліцензійним договором підприємство купує нематеріальний актив, який відповідає всім ознакам активу.

Придбання ліцензій – один із найвигідніших способів отримання конкурентних переваг. Дотримання всіма суб'єктами господарювання однакових правил обліку ліцензій дасть змогу користувачам облікової інформації отримувати достовірні дані про використання на підприємстві прав інтелектуальної власності.

Використана література

1. Цивільний кодекс України [Текст]: офіц. текст: за станом на 16.01.2004. – К.: Кондор, 2004. – 280 с.
2. Батіщев В. Права на об'єкти промислової власності в обліку та оподаткуванні / В. Батіщев // Бухгалтерія. – 2006. – № 3. – С. 251–260.
3. Волков О. І. Економіка та організація інноваційної діяльності: підруч., третє видання / О.І. Волков, М.П. Денисенко, А.П. Гречан. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 662 с.
4. Дроб'язко В.С. Право інтелектуальної власності: навч. посібник / В.С. Дроб'язко, Р.В. Дроб'язко. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 512 с.
5. Жураковська Г. Особливості обліку нематеріальних активів / Г. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 9. – С. 52–56.
6. Мендрул А.Г. Оценка стоимости нематериальных активов. / А.Г. Мендрул, В.С. Карцев. – К.: Полиграф-информ, 2004. – 264 с.
7. Моссаковский В. Облік нематеріальних активів / В. Моссаковский // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 15–17.
8. Цыбулев П.Н. Оценка интеллектуальной собственности / П.Н. Цыбулев. – К.: Инст. інт. власн. і права, 2008. – 184 с.
9. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.08.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.В. Шульги. – К., 2006. – 20 с.