

РОЗВИТОК ТЕОРЕТИЧНИХ АСПЕКТІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

Розкрито сутність, види, складові, законодавче регулювання об'єктів права інтелектуальної власності, що впливає на їх відображення в бухгалтерському обліку

Постановка проблеми. Зміна пріоритетів розвитку підприємств в сторону управління активами невідчутного характеру зумовлює приділення особливої уваги питанням бухгалтерського обліку об'єктів права інтелектуальної власності (ОПВ).

Суттєвим недоліком існуючої системи управління інтелектуальною власністю є те, що в ній фактично відсутній комплексний підхід до процесів інформаційного забезпечення (системи бухгалтерського обліку), експертизи, надання правового захисту, економічної оцінки вартості та використання ОПВ (системи економічного аналізу), про що зазначають вітчизняні вчені [9, с. 73], і що засвідчує світова практика. Оскільки в більшості випадків управління інтелектуальними активами формально не здійснюється, тому вони є потужним джерелом недоотримання прибутку [1, с. 76].

Відсутність достатньо розробленої методики бухгалтерського обліку інтелектуальної власності призводить до того, що управління нею фактично зводиться до дій по видачі охоронного документу. Відсутність інформації про ОПВ у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, на основі якої повинні формуватись показники для аналізу ефективності її використання зумовлює й відсутність методик проведення економічного аналізу даного об'єкту. На це також впливає відсутність досвіду використання ОПВ в господарському обігу, історично сформована спрямованість методик, що використовувались за радянських часів, на визначення значимості відкриттів, раціоналізаторських пропозицій тощо, а не на

визначення ефективності їх використання. Все це зумовлює втрату можливості отримання позитивних результатів від використання ОПВ в діяльності підприємства, особливо, відносно визначення результатів інноваційної діяльності, де ефективне регулювання відносин інтелектуальної власності, зокрема, через систему бухгалтерського обліку, є основним джерелом формування ринкових відносин.

Актуальність дослідження даного питання також підкреслює проведення в Україні І професійної конференції "Інтелектуальна власність у сучасному бізнесі", яка відбулась 25 лютого 2005 р. [15, с. 67]. Результати проведення конференції, що стосувались питань бухгалтерського обліку інтелектуальної власності ще раз підтвердили, що існуючі сьогодні методики є застарілими та не враховують багатьох факторів, що диктуються ринком.

Як зазначають професори Л. Федулова, М. Пашута основні питання формування нового для України сектора економіки, пов'язаного з залучення інтелектуальної власності до господарського обороту, залишаються поза увагою [14, с. 43]. Що можна й сказати відносно досліджень з бухгалтерського обліку інтелектуальної власності, оскільки за даними інформаційної бази кафедри бухгалтерського обліку і контролю ЖДТУ дисертації з даної тематики в Україні відсутні.

Хоча законодавство України вже приведене до світових стандартів в сфері захисту інтелектуальної власності, що встановлює цілу систему відповідальності за незаконне використання ОПВ, однак досить

часто трапляються випадки їх неправомірного використання в діяльності підприємств. За даними МВС структура злочинів щодо

неправомірного використання ОПІВ виглядає наступним чином (рис.1).

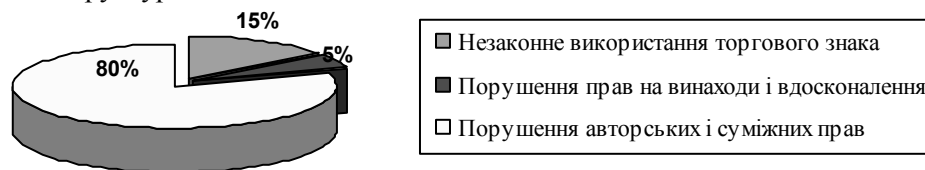


Рис. 1. Структура злочинів щодо неправомірного використання об'єктів права інтелектуальної власності [5, с. 35].

Разом з тим спостерігається чітка тенденція до зростання кількості судових справ, що пов'язані з захистом прав інтелектуальної власності. Як зазначає заступник голови Вищого Господарського суду України (ВГСУ) В. Москаленко, якщо у 2003 р. тільки в касаційному порядку ВГСУ розглянуто 24 такі справи, то у 2004 – 40 [17, с. 5].

Вищенаведені причини зумовлюють актуальність розробки методики бухгалтерського обліку ОПІВ, що враховуватиме їх класифікацію згідно з чинним законодавством. Оскільки саме система бухгалтерського обліку забезпечує надання інформації, яка дозволяє визначити розмір збитку, що був нанесений в результаті неправомірного використання ОПІВ.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значну увагу вивченню особливостей бухгалтерського відображення ОПІВ в бухгалтерському обліку приділяли наступні зарубіжні та вітчизняні дослідники: Е. Брукінг, Н.Н. Карпова, А.М. Козирев, П.П. Крайнев, Б. Лев, А. Чухно, І.Й. Яремко. Однак ряд проблем, пов'язаних з бухгалтерським відображенням даного об'єкта залишаються недостатньо дослідженими і вимагають подальшого вивчення з урахуванням особливостей вітчизняної економіки.

Метою даного дослідження є виявлення властивостей об'єктів права інтелектуальної власності як об'єкту бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Всі ОПІВ є результатами інтелектуальної, творчої діяльності, проявом розуму (звідси і назва “інтелектуальна” від

“intellectus (лат.) – розум”). Вперше сполучення слів “інтелектуальна власність” прозвучало як юридичний термін 7 січня 1791 р. В цей день у Франції було прийнято “патентний” закон. Тобто, у XVIII ст. людство визнало факт існування інтелектуальної власності, але більш значні уявлення про неї почали розвиватись тільки у XX ст., з приводу чого виділяють дві найвизначніші події: 1) згадка про важливість такого ресурсу як інтелектуальна власність Й. Шумпетером (1912 р.) в “Теорії економічного розвитку”; 2) відкриття Р. Солоу (1956 р.), який довів, що зростання виробництва на 90 % залежить від технологічних змін, що ґрунтуються на результатах інтелектуальної діяльності.

Але цьому передував період зародження цього поняття. Ще у 1236 р. один з жителів Бордо отримав привілей на спосіб виготовлення одягу з хутра за фламандським зразком на 15 років [6]. Прийняття першого патентного закону у 1474 р. Сенатом Венеції було для інших країн праобразом законодавства в цій галузі. Можна визначити, що історично, першим об'єктом, який можна віднести до нематеріальних активів, був результат існуючої державної монополії на виготовлення одягу з хутра, у формі привілеї (подібні активи згідно чинного Плану рахунків відображаються на рахунку 127 “Інші нематеріальні активи”). Пізніше, з появою патентного законодавства, в обіг ввійшли об'єкти, що були монополією людини на результат її інтелектуальної діяльності – об'єкти права інтелектуальної власності.

ОПІВ, як результат творчої або інтелектуальної діяльності у випадку

відсутності спеціальної правової охорони на них з боку держави не зможуть забезпечувати їх власникам отримання прибутку.

Особа (підприємство), що продає певні товари чи надає послуги, володіє монополією, якщо вона одна єдина хто може їх запропонувати. Найчастіше можливість пропозиції обмежується певним колом осіб, тоді правильніше використовувати поняття олігополії. Юристи використовують в таких випадках поняття “привілеї” [13, с. 99]. Відповідно, при втраті монополії, після того, як продукт інтелектуальної діяльності стає відомим усьому суспільству, він перестає

бути об’єктом володіння однієї (монополія) або декількох (олігополія) осіб.

У випадку, коли продавець за певних обставин позбавився конкурентів, відносно об’єкта продажу, то таку монополію можна вважати фактичною. Якщо монополія (олігополія) встановлена державою, наприклад для осіб, які надають певні види послуг, то така монополія (олігополія) є законною. На рис. 2 наведено належність нематеріальних активів до видів монополій, що зумовлює об’єднання їх у дану категорію та відображення в бухгалтерському обліку у складі нематеріальних активів.

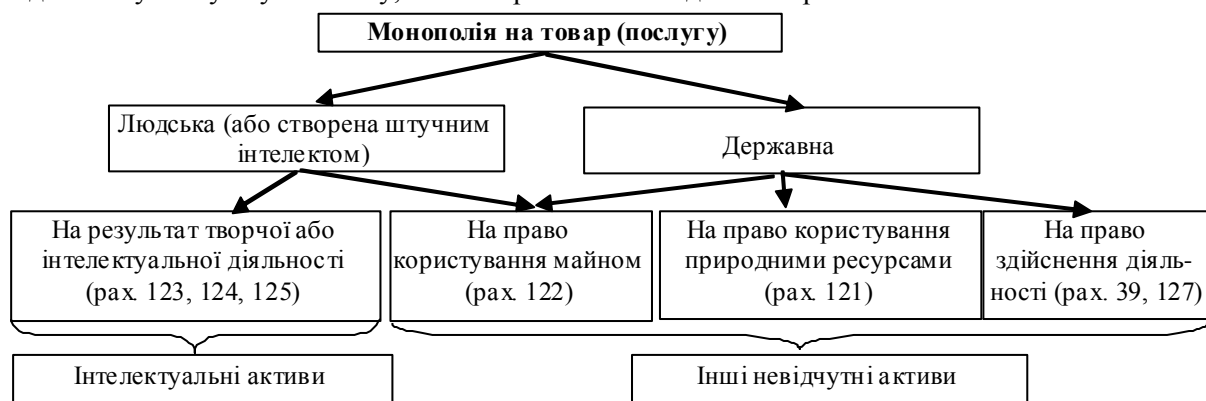


Рис. 2. Розмежування інтелектуальних активів та інших невідчутних активів

За даними, наведеними на рис. 2 можна визначити взаємозв’язок між активами невідчутного характеру та структурою нематеріальних активів з юридичної точки зору, які відображаються в бухгалтерському обліку. Так, інтелектуальні активи у формі об’єктів права інтелектуальної власності є результатом творчої праці людини, що визнані суспільством. Це монополія тимчасового характеру, оскільки час її дії обмежений охоронним документом даної монополії, на відміну від державної, яка є постійною по відношенню до неї. Право, встановлене монополією, поділяється на дві складові частини, які точніше відображають абсолютний та виключний характер їх правової охорони: промислова власність та авторське право. Промислова власність – свідчення монополії винахідника, що підтверджується відповідним охоронним документом (патентом, ліцензією, свідоцтвом

тощо). Авторське право – свідчення монополії творця, відносно творіння його розуму, що підтверджується авторським свідоцтвом. В чинній обліковій методології промислова власність відображається на рахунках 123 “Права на комерційні позначення”, 124 “Права на об’єкти промислової власності”.

Монополія на природні багатства, що здійснюється державою, відноситься до постійної. Внаслідок цього право користування надрами розглядається як майнова цінність і в бухгалтерському обліку відображається на рахунку 121 “Право користування природними ресурсами”.

Монополії, пов’язані з певною діяльністю, можна поділити на ті, які здійснюються лише державними підприємствами, та ті, які встановлюються на діяльність, яка є небажаною або яку потрібно зменшити. В бухгалтерському обліку така монополія (олігополія) відображається на рахунках

127 “Інші нематеріальні активи”, 39 “Витрати майбутніх періодів”.

Таким чином, походження інтелектуальних активів з монополії на результати інтелектуальної діяльності відображає основні характеристики інтелектуальних активів: здатність створювати конкурентні переваги та бар’єри виходу на певний ринок.

Дані рис. 2 вирішують питання, навколо якого точилися дискусії науковців, чому схожі за своєю сутністю об’єкти відносять то до нематеріальних активів, то до витрат майбутніх періодів? (Палій В.Ф., Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда). На нашу думку, основна причина виникнення даної проблеми – єдність походження з державної монополії на право здійснення діяльності. А відображення в обліку здійснюється відповідно до критерію визнання активу необоротним активом.

Однак тут необхідно наголосити на тому, що розглядаючи інші види капіталу (матеріальний (рахунки II класу) фінансовий (рахунки I, III класу) – згідно чинного Плану рахунків), для іншого невідчутного та інтелектуального капіталу в бухгалтерському обліку не призначено рахунків, на яких відображаються короткострокові активи. Проф. М.Ю. Медведєв з цього приводу категорично заявляє, що недоліком бухгалтерської методології відносно нематеріальних активів є те, що дійсними правилами передбачається можливість використання нематеріальних активів виключно у вигляді засобів праці [10, с. 503].

Враховуючи те, що економіка в останні часи зазнала значних змін, особливо змінились структурні пріоритети управлінців до активів підприємства в сторону інтелектуальних активів, використовуючи метод аналогії, можна визначити, що необхідно забезпечити систему бухгалтерського обліку оборотними активами невідчутного характеру у вигляді предметів праці, зокрема, щодо тих невідчутних активів, що обліковуються на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”. Критерії визнання їх активом особливого ускладнення не

матимуть, оскільки єдність походження з державної монополії на проведення діяльності забезпечує відповідність таким критеріям.

Монополія на майно може здійснюватися як людиною, так і державою. Внаслідок рідкості майна, користування ним має особливу цінність, що відображається в обліку на рахунку 122 “Право користування майном”.

Зважаючи на новизну використання категорії “інтелектуальна власність” серед дослідників немає чітко визначеного підходу до її визначення. В літературі до сьогодні відсутнє розгорнуте трактування інтелектуальної власності, вся проблема зводиться в багатьох випадках до юридичних норм її захисту без достатнього соціально-філософського аналізу самого об’єкта захисту, визначення предмету дослідження, його структури, змінених функцій [2, с. 18-23]. За останні роки ситуація змінилась в кращу сторону, що пов’язано зі створенням та активною діяльністю Державного департаменту інтелектуальної власності. Однак в бухгалтерському обліку відсутнє чітке методичне підґрунтя для забезпечення ефективного використання інтелектуальної власності, що пояснюється, як невідчутною, безтілесною природою даного об’єкта, так і відсутністю досвіду його використання за радянських часів.

Інтелектуальна власність, як категорія має подвійний економіко-правовий характер і розкривається в єдності суб’єктивних вольових та об’єктивних економічних відносин, які знаходять або не знаходять своє відображення в конкретних правових нормах, які характерні суспільству та сучасному ступеню розвитку виробництва. Специфіка категорії інтелектуальної власності полягає у тому, що початково вона є категорією правових відносин і тільки в процесі реалізації переходить в систему категорії виробничих відносин [2, с. 18-23]. Традиційне право власності корелює з матеріальним характером об’єктів цього права, тоді як інтелектуальна власність оперує поняттям виключних прав відносно деяких матеріальних об’єктів. Економічна ж функція інтелектуальної

власності така ж, як і звичайного права власності. Проте, як зазначає С.П. Гришаєв [4, с. 11], юридичний інструментарій, що застосовується для захисту прав інтелектуального власника, інший.

Право інтелектуальної власності становлять особисті немайнові права інтелектуальної власності та (або) майнові права інтелектуальної власності, зміст яких щодо певних об'єктів права інтелектуальної власності визначається Цивільним Кодексом та іншим законом (ст. 418) [16]. Тобто, основна відмінність прав інтелектуальної власності полягає в комбінації немайнових (особистих, моральних) та майнових прав. З економічної точки зору такі права можуть бути розподілені.

Майнові відносини інтелектуальної власності виникають тільки у сфері виробництва знань та стосуються їх використання в будь-якій формі та будь-яким способом. Відповідно, економічний зміст мають лише майнові права, які знаходять своє відображення в бухгалтерському обліку згідно з чинною обліковою методологією.

Немайнові відносини прямо пов'язані з особистістю автора, творця інтелектуального продукту. Вони виникають в неекономічній сфері, тому не є об'єктом бухгалтерського спостереження, і практично не враховуються при вивченні проблем відображення інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку.

Майнові права інтелектуальної власності є безтілесним майном в чистому вигляді, оскільки майно, з юридичної точки зору – це не реальне майно, а майнові права. Майно (майнові права) у формі права інтелектуальної власності є чистою абстракцією, яка не має конкретного об'єкта. Однак з економічної точки зору право власності досить часто змішують з тією річчю, об'єктом якої вона є. Як результат, економісти та бухгалтери досить часто нехтують існуючою дематеріалізацією майна.

Виключність державної власності, що існувала в СРСР протягом багатьох років зумовлює нерозуміння суспільством суті та важливості поняття інтелектуальної власності, перетворивши його на абстрактне поняття. В сучасних умовах керівниками та бухгалтерами

підприємств не враховуються переваги та можливості використання інтелектуальної власності в діяльності підприємств. Наприклад, на ВАТ “Укртелеком”^{*} існують створені власними силами ОПВ, однак фактично вони не використовуються та юридично не введені в господарський обіг, що зумовлює втрату засобів, які могли б спрямовуватись на нові розробки та вдосконалення послуг та погіршує економічні показники підприємства, зокрема, вартість чистих активів.

Майнові права інтелектуальної власності не втілені в реальний об'єкт, однак вони мають економічну цінність, тобто можуть бути предметом угоди, беруть участь в економічному обігу як об'єкти зобов'язальних відносин. Це зумовлює подвійну природу ОПВ: з одного боку ОПВ є складовою частиною капіталу підприємства у формі нематеріальних активів, що забезпечує випуск конкурентноздатної продукції, з іншого – є об'єктом купівлі продажу, інтелектуальним товаром (товаром-новацією).

Дослідники-юристи подвійну природу ОПВ виражають через форми комерціалізації. В міжнародній практиці виділяють дві основні форми комерціалізації ОПВ:

1. Використання ОПВ у власній фінансово господарській діяльності (стратегія капіталізації). Передбачає прийняття управлінських рішень відносно вибору форми використання створених або придбаних ОПВ на підприємстві.

2. Вихід на зовнішній ринок шляхом повного чи часткового продажу ОПВ (стратегія комерціалізації). Передбачає комерційну реалізацію ОПВ через продаж ліцензій та патентів, у зв'язку з чим виникають проблеми з оцінкою вартості та здатності просування ОПВ на ринок.

Вибір однієї з вищенаведених стратегій впливає на відображення ОПВ в бухгалтерському обліку: на початковому етапі існує два варіанти процесу їх комерціалізації, що

^{*} Для аналізу даних на ВАТ “Укртелеком” нами були використані робочі матеріали “Техніко-економічного аналізу та технологічного потенціалу ОПВ ВАТ “Укртелеком” ТзОВ “Нова інтернаціональна компанія”

залежить від того, чи передаються виключні майнові права на ОПВ (частково або у повному обсязі), чи лише права на використання ОПВ. При передачі виключних майнових прав суб'єктами угоди виступають ліцензіар та новий

ліцензіар, при передачі права на використання – ліцензіар та ліцензіат, в бухгалтерському обліку яких відобразатиметься надання/одержання ОПВ (рис. 3).

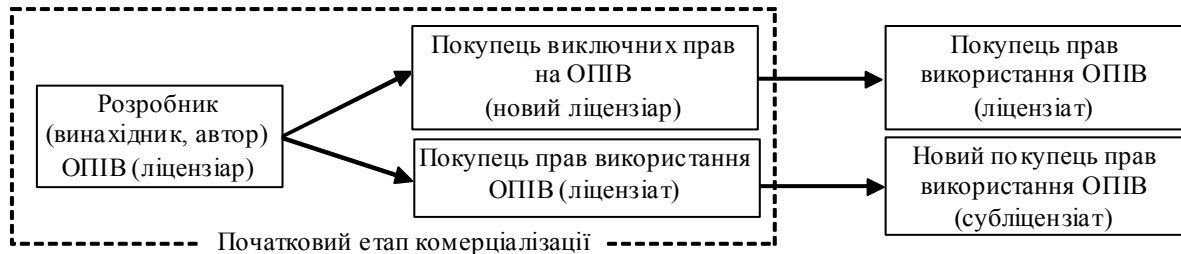


Рис. 3. Учасники процесу комерціалізації ОПВ

Вид комерціалізації ОПВ визначає переваги, що забезпечує їх відображення в бухгалтерському обліку у формі нематеріальних активів. Їх можна об'єднати у наступні групи: що забезпечують зменшення оподаткованого доходу (через створення фондів амортизаційних відрахувань, що забезпечує наявність додаткових оборотних коштів); що забезпечують отримання додаткового доходу (через передачу прав на використання ОПВ, регулювання цін на інноваційну продукцію підприємства; через оплату праці шляхом виплати авторської винагороди; через створення рекламного іміджу у випадку здійснення діяльності за ліцензією відомого виробника).

визначення винагороди, платежів за використання у різних видів ОПВ є відмінними.

На відображення в бухгалтерському обліку операцій з комерціалізації ОПВ впливатиме їх вид, оскільки процес

Необхідно також враховувати особливості використання ОПВ при їх комерціалізації. Основна відмінність таких об'єктів бухгалтерського обліку пов'язана з їх ідеальною природою і полягає в тому, що окремо взятий результат інтелектуальної діяльності різними способами може реалізовуватись (обмінюватись) необмежену кількість разів з усіма контрагентами, яким він буде корисним. Що не можна сказати про матеріальні, фінансові, людські активи, які можна реалізувати (обміняти) лише одноразово.

Якщо у випадку продажу всіх названих товарів ми маємо угоду зразку Т-Г, то продаж товару-новації (ТН) буде виглядати наступним чином (рис. 4).

$$\begin{matrix}
 \Gamma & \Gamma & \Gamma \\
 \Gamma & \text{ТН} & \Gamma \\
 \Gamma & \Gamma & \Gamma
 \end{matrix}
 \quad \text{або} \quad
 \text{ТН} = \sum_{i=1}^n \Gamma_i$$

де і – число продаж від 1 до n.

Рис. 4. Особливості продажу товару-новації

Вищенаведене наочно ілюструє, що лінійна угода з реалізації майнових прав

ОПВ виду Т-Г є лише частковим одиничним випадком сферичної угоди виду:

$$\text{ТН} = \sum_{i=1}^n \Gamma_i \quad \text{при } i = 1 \quad (1)$$

Лінійна угода – це частковий випадок сферичної угоди, або як її називають А.М. Ілишев та М.А. Ілишева [7] – “веерной (рос.)” угоди. Тобто реалізація загального продукту в інноваційній економіці на протигагу класичній міновій економіці – лише периферія реалізації результатів інтелектуальної діяльності (прав інтелектуальної діяльності) [2, с. 21; 1, с. 76]. В бухгалтерському обліку існуюча відмінність між результатами інтелектуальної діяльності та матеріальними, фінансовими активами проявляється через те, що особа, яка реалізувала ОПІВ через передачу права на користування ним, шляхом видачі ліцензії, не фіксує вибуття даного об’єкту в бухгалтерському обліку.

Право інтелектуальної власності закріплено в Конституції України, згідно ст. 41. “Кожен має право володіти, користуватися і розпоряджатися своєю власністю, результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності”. Ст. 54. передбачено, що “громадянам гарантується свобода літературної, художньої, наукової і технічної творчості, захист інтелектуальної власності, їхніх авторських прав, моральних і матеріальних інтересів, що виникають у зв’язку з різними видами інтелектуальної діяльності. Кожен громадянин має право на результати своєї інтелектуальної, творчої діяльності; ніхто не може використовувати або поширювати їх без його згоди, за винятками, встановленими законом” [8]. Таким чином, основоположними конституційними принципами формування відносин в інтелектуальній сфері є свобода такої діяльності, визнання і захист її результатів, а також наділення правами на результати їх творців.

Для цілей бухгалтерського обліку необхідно розрізнити поняття інтелектуальної власності в широкому і у вузькому розумінні.

Інтелектуальна власність у широкому розумінні (що закріплено в угоді про створення Всесвітньої організації інтелектуальної власності (ВОІС), що прийнята 14.06.1967 р. в Стокгольмі, до якої приєднався СРСР) – права, що відносяться до:

- літературних, художніх та наукових творів,
- виконавчої діяльності артистів, звукозапису, виконавчої діяльності артистів, радіо-і телевізійним передачам;
- винаходам у всіх областях людської діяльності;
- науковим відкриттям, промисловим зразкам, товарним знакам, знакам обслуговування, фірмовим найменуванням і комерційним позначенням;
- захисту проти недобросовісної конкуренції, а також всі інші права, що відносяться до інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній та художній областях.

Інтелектуальна власність у вузькому розумінні (ст. 418 ЦКУ) – право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об’єкт права інтелектуальної власності, визначений ЦКУ та іншим законом. Ст. 154, п. 2 визначено, щодо відносин, пов’язаних з використанням у господарській діяльності прав інтелектуальної власності, застосовуються положення Цивільного кодексу України з урахуванням особливостей, передбачених цим Кодексом та іншими законами [3].

Вичерпний перелік ОПІВ визначається ст. 420 ЦКУ та ст. 155 ГКУ [3, 16]. Однак існують відмінності у структурних складових ОПІВ у бухгалтерському обліку (П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”) та у чинному законодавстві (Цивільному та Господарському кодексах), що наведено в табл. 1.

Таблиця 1. Структурні складові ОПІВ у бухгалтерському обліку та у чинному законодавстві

Нематеріальні активи, об’єкти права інтелектуальної власності (П(С)БО 8)		ЦКУ	ГКУ
1		2	3
Права на знаки для товарів і послуг (рах. 123)	товарні знаки	комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг) географічні зазначення	торговельні марки (знаки для товарів і послуг)
	торгові марки		
	фірмові назви		комерційне (фірмове) найменування географічне зазначення
	інші аналогічні права		

	1	2	3
Права на об'єкти промислової власності (рах. 124)	на винаходи	винаходи, корисні моделі, промислові зразки	винаходи та корисні моделі
	на корисні моделі		промислові зразки
	на промислові зразки	сорти рослин, породи тварин	сорти рослин та породи тварин
	на сорт рослин		
	на породи тварин	комерційні таємниці	комерційна таємниця
	на ноу-хау		
	на захист від недобросовісної конкуренції	–	–
інші аналогічні права	компонування (топографії) інтегральних мікросхем	інші об'єкти, передбачені законом	
Авторські та суміжні з ними права (рах. 125)	на літературні та музичні твори	фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення	–
		літературні та художні твори	–
	на програми для ЕОМ	комп'ютерні програми	комп'ютерні програми
	на бази даних	компіляції даних (бази даних)	–
	інші аналогічні права	виконання	–

Прихильниками виділення права інтелектуальної власності в окрему групу було запропоновано ідею кодифікації ОПІВ. Так, на засіданні Комітету з питань науки і освіти Верховної ради України, яке відбулося 05.04.2005 р. було розглянуто проект Кодексу про інтелектуальну власність (№ 5620 від 07.04.2004 р.). Визначивши, що ідея кодифікації законодавства у сфері інтелектуальної власності заслуговує на

увагу, члени комітету, проте, відхилили новий документ. На їх думку, за умов несформованого законодавчого поля у цій сфері прийняття кодексу є передчасним, оскільки може суттєво погіршити захист прав інтелектуальної власності в Україні [12].

Залежно від того, в якій сфері діяльності використовується ОПІВ, вони мають різний зміст. Види ОПІВ за сферами людської діяльності наведено в табл. 2.

Таблиця 2. Види ОПІВ за сферами людської діяльності

Сфера	Визначення	Зміст прав	ОПІВ
Технологія, техніка	Сукупність навичок та прийомів, що використовуються в будь-якій сфері діяльності людини, а також науковий опис способів виробництва	Патентне право на об'єкти промислової власності	Винахід, корисна модель, промисловий зразок
		Правові засоби індивідуалізації учасників цивільного обороту, товарів та послуг	Комерційні найменування, торговельні марки, географічні зазначення
Наука	Сфера людської діяльності, основною функцією якої є вироблення і теоретична систематизація знань про дійсність	Нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності	Наукові відкриття, компонування інтегральних мікросхем, раціоналізаторські пропозиції тощо
Мистецтво, майстерність	Високий ступінь вміння, майстерності в будь-якій сфері діяльності людини	Об'єкти авторського та суміжних прав	Твори науки, літератури та мистецтва, виконання, фонограми, відеограми тощо
Ремесло, кустарництво	Дрібне товарне виробництво	Нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності	Комерційна таємниця (ноу-хау)

Дані, наведені в табл. 2 дозволяють проаналізувати зміст прав та об'єкти права інтелектуальної власності залежно від того, до якої сфери діяльності вони відносяться: технології, науки, мистецтва, ремесла.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Для усунення існуючих відмінностей між Цивільним, Господарським кодексом та нормативними актами, що регулюють бухгалтерський облік ОПВ (План рахунків бухгалтерського обліку, Інструкція по його застосуванню, П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”) нами

запропоновані зміни до діючого Плану рахунків та до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в частині рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Так, з метою приведення у відповідність бухгалтерського обліку та господарського законодавства в частині регулювання права інтелектуальної власності пропонується внести зміни в структуру рахунку 12 “Нематеріальні активи” (табл. 3).

Таблиця 3. Порівняльна таблиця до Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Діюча редакція Плану	Обґрунтування необхідності змін	Редакція з урахуванням змін			
<p>12 “Нематеріальні активи”</p> <p>121 “Права користування природними ресурсами”</p> <p>122 “Права користування майном”</p> <p>123 “Права на знаки для товарів і послуг”</p> <p>124 “Права на об'єкти промислової власності”</p> <p>125 “Авторські та суміжні з ними права”</p> <p>127 “Інші нематеріальні активи”</p>	<p>Розвиток економіки в сучасних умовах зумовив зростання частки об'єктів права інтелектуальної власності у структурі активів підприємства. Тому для користувачів облікової інформації важливим є виділення окремого рахунку, на якому б відображались результати інтелектуальної діяльності, а не шляхом безаргументованого поєднання всіх невідчутних активів на рахунку 12 “Нематеріальні активи”</p>	<i>I варіант</i>			
		12 “Нематеріальні активи”			
		121 “Інтелектуальні активи”	“Авторське право та суміжні з ними права”	“Права на комерційні позначення”	“Права на об'єкти промислової власності”
		122 “Інші невідчутні активи”	“Права на користування природними ресурсами”	“Права на користування майном”	“Інші майнові права”
		<i>II варіант</i>			
		12 “Нематеріальні активи”			
		Рах. 121 “Авторське право та суміжні з ними права”	“Інтелектуальні активи”	Рах. 122 “Права на комерційні позначення”	“Інші невідчутні активи”
		Рах. 123 “Права на об'єкти промислової власності”	“Інші невідчутні активи”	Рах. 124 “Права на користування природними ресурсами”	
		Рах. 125 “Права на користування майном”		Рах. 126 “Інші майнові права”	

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції

України 21 грудня 1999 року за № 893/4186 пропонується внести наступні зміни:

1. В абзаці другому Призначення рахунку 12 “Нематеріальні активи” викласти в такій редакції: призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух

інтелектуальних активів та інших невідчутних активів.

2. Абзаци восьмий-одинадцятий викласти в наступній редакції:

На субрахунку 123 “Права на комерційні позначення” ведеться облік наявності прав на комерційні позначення (комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення тощо).

На субрахунку 124 “Права на об’єкти промислової власності” ведеться облік наявності прав на об’єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топології) інтегральних мікросхем, раціоналізаторські пропозиції тощо).

На субрахунку 125 “Авторське право та суміжні з ним права” ведеться облік наявності авторського права та суміжних з ними прав (право на літературні та художні твори, комп’ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо).

На субрахунку 127 “Інші майнові права” ведеться облік інших майнових прав, що належать підприємству (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо).

Впровадження запропонованих змін та уточнень має вагоме практичне значення, оскільки передбачає відокремлення інформації про результати інтелектуальної діяльності від інших невідчутних активів, що забезпечить виокремлення основних факторів створення вартості та прийняття на цій основі дієвих і ефективних управлінських рішень.

Зокрема, стратегія комерціалізації ОПІВ, яка в порівнянні зі стратегією капіталізації, що також не досягла необхідного рівня розвитку в Україні, якщо порівнювати з зарубіжними країнами, потребує формування відповідного аналітичного забезпечення, що

не відповідає сучасним вимогам. Для подолання існуючих проблем управління ОПІВ на підприємствах необхідно використовувати сукупність показників, що характеризують ОПІВ не тільки як нематеріальний актив, але й показники, що характеризують ОПІВ, як окремий результат інтелектуальної діяльності. Для таких показників необхідна інформація, яка формуватиметься на рахунках бухгалтерського обліку безпосередньо про об’єкти права інтелектуальної власності, що зумовлює внесення необхідних змін у чинний План рахунків в частині рахунку 12 “Нематеріальні активи”.

Тому вважаємо, що запропоновані зміни сприятимуть приведенню у відповідність бухгалтерського обліку та господарського законодавства в частині регулювання об’єктів права інтелектуальної власності та забезпечать користувачів необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Андрусенко Т. Управление знаниями предприятия: опыт зарубежных компаний // Корпоративные системы. – 2004. – № 5. – С. 74-80
2. Горячковская Н. Определение института интеллектуальной собственности // БизнесИнформ. – 1998. – № 6. – С. 18-23
3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV
4. Гришаев С.П. Интеллектуальная собственность: Учебное пособие. – М.: Юристъ, 2003. – 238 с.
5. Зайцев І. Вбити Білла // Галицькі контракти. – 2005. – № 21. – С. 34-37
6. Іванюк І.А. Воспроизводство интеллектуального капитала в современных маркетинг-системах // www.publish.cis.2000.ru/books/book_44/ch1_2.shtml
7. Ильшев А.М., Ильшева М.А. Двойственный характер объектов

- интеллектуальной собственности и система показателей их использования // <http://ois.narod.ru/public/comm/ilyshev2.htm>
8. Конституція України
9. *Крайнев П.П.* Интеллектуальна економіка: управління промисловою власністю: (Монографія). – К.: Концерн “Видавничий дім “Ін-Юре”, 2004. – 448 с.
10. *Медведев М.Ю.* Бухгалтерський учет для посвященных. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 320 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”
12. Проект Кодексу про інтелектуальну власність відхилено // Інтелектуальна власність. – 2005. – № 4. – С. 59
13. *Саватье Р.* Теория обязательств. – М.: «Прогресс», 1972 – 440 с.
14. *Федулова Л. Пашута М.* Розвиток національної інноваційної системи України // Економіка України. – № 11. – С. 35-47
15. *Харченко В.* Интеллектуальная собственность в современном бизнесе: обмен опытом // Корпоративные системы. – 2005. – № 2. – С. 65-70
16. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року. № 435-IV.
17. Экспертиза интеллектуальных объектов // Юридическая Практика. – 2005. – №6 (372). – С. 5
- ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – асистент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
- бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів та інтелектуального капіталу;
 - комп’ютеризація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу;
 - розвиток бухгалтерського обліку в новій економіці: інформаційні технології, інтелектуальний капітал.