

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

І.Б. Садовська
І.В. Жураковська

**ОБЛІК ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
ПІДПРИЄМСТВ: ТЕОРІЯ І
ПРАКТИКА**



Монографія

Луцьк
2009

УДК 631.162:339.165.5

ББК 65.052

С 14

Рецензенти: **М.Й. Малік**, доктор екон. наук, академік УААН (Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН);
П.М. Гарасим, доктор екон. наук, професор (Львівська державна фінансова академія);
Н.Л. Правдюк, доктор екон. наук, професор (Вінницький державний аграрний університет).

*Рекомендовано до друку вченою радою
Луцького національного технічного університету
(протокол № 13 від 24 червня 2009 року)*

Садовська І.Б., Жураковська І.В.

С 14 Облік інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика: Монографія. — Луцьк: Надстир'я, 2009. — 295 с.

IBSN 978-966-1532-04-4

У монографії висвітлено теоретичні та практичні аспекти обліку інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств. Досліджено історичні умови виникнення, економічну та юридичну сутність інтелектуальної власності, уточнено її визначення та класифікацію як об'єкта обліку, визначено взаємозв'язок між поняттями “інтелектуальна власність” та “нематеріальні активи” для обґрунтування методик бухгалтерського обліку інтелектуальних продуктів у складі активів підприємства, проаналізовано галузеві особливості створення об'єктів інтелектуальної власності. Авторами розроблено пропозицій по застосуванню методів оцінки інтелектуальної власності в сільському господарстві, запропоновано облікове забезпечення грошової оцінки об'єктів селекції та інших видів інтелектуальної власності.

Узагальнено існуючі методики та запропоновано шляхи вдосконалення обліку створення, надання у користування та отримання прав на об'єкти інтелектуальної власності.

Рекомендовано для викладачів і студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку.

УДК 631.162:339.165.5

ББК 65.052

© І.Б.Садовська, І.В.Жураковська, 2009

ВСТУП



Україна обрала інноваційну модель розвитку всіх сфер суспільного життя, основою якої має стати наука і використання її результатів на практиці. Більшість наукових рішень у всіх галузях економіки пов'язано з результатами інтелектуальної діяльності, які втілюються в інтелектуальній власності. Саме інтелектуальний потенціал, який сконцентрований в науково-дослідних установах, повинен відігравати вирішальну роль у розвитку виробництва. Однак, сам факт створення нового винаходу не забезпечить зростання продуктивності виробництва без науково - обґрунтованого механізму замовлення досліджень та впровадження їх результатів в практику.

Основними причинами недостатнього залучення об'єктів інтелектуальної власності в господарський обіг є:

- відсутність економічного механізму комерціалізації результатів інноваційної діяльності;
- не розроблений порядок вартісної (грошової) оцінки результатів інтелектуальної діяльності;
- відсутність галузевої методика обліку об'єктів інтелектуальної власності, яка враховувала б тісний взаємозв'язок інновацій з біологічними активами і землею.

Актуальність дослідження галузевих аспектів обліку інтелектуальної власності полягає в зростаючій ролі цих активів як товару та необхідності отримання інвесторами й іншими зацікавленими особами об'єктивної, достовірної й оперативної інформації про вартість інтелектуальних розробок та окупність проведених досліджень, інформаційним джерелом для визначення яких є дані бухгалтерського обліку.

Перехід до сталого економічного росту у всіх галузях аграрної економіки не можливий без стимулювання впровадження досягнень науки і техніки, залучення високих технологій, активізації науково-технічної діяльності всіх суб'єктів науково-технічної сфери АПК.

Запровадження високопродуктивних сортів рослин, порід тварин, систем ведення землеробства та насінництва, що належать до об'єктів інтелектуальної власності, відіграє значну роль у підвищенні ефективності сільськогосподарського виробництва. Поряд з використанням їх в якості товару, недостатньо розроблена методика

обліку таких активів, яка, враховуючи галузеві особливості, дозволила б узагальнювати інформацію про вартість досліджень і розробок, витрат на використання, з метою прийняття рішень у сфері управління інтелектуальною власністю, як одного з найцінніших ресурсів інноваційної економіки. Облік інтелектуальних продуктів дозволить формувати інформаційну базу найновіших розробок для широкого залучення їх у виробництво, що вплине на зростання продуктивності та забезпечення потреб суспільства в сільськогосподарській продукції.

Сучасна методика обліку потребує доопрацювання з метою врахування особливостей створення і використання нематеріальних активів в сільському господарстві, що сприятиме ефективному контролю за інтелектуальною власністю та реалізацією прав на неї.

Виходячи з цього, метою проведення дослідження було розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення методики обліку та документування об'єктів інтелектуальної власності у складі активів сільськогосподарських підприємств.

Важливими результатами дослідження є рекомендації щодо вдосконалення теоретичних підходів до визнання інтелектуальних активів, обліку витрат на дослідження і розробки, документального забезпечення вартісної оцінки об'єктів селекції.

Рекомендовано для викладачів і студентів економічних спеціальностей вищих навчальних закладів, науковців і практиків у сфері бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

1.1. Еволюція поняття «інтелектуальна власність»

Сучасному періоду розвитку світової економіки притаманне широке використання досягнень людського інтелекту. Посилення ролі інтелектуальної власності пов'язане зі зміною значення інформації та знань, які становлять окремий ресурс підприємства поряд з іншими видами ресурсів.

Як об'єкт бухгалтерського обліку, інтелектуальна власність характеризується складністю, багатогранністю та певною невизначеністю. Дискусії щодо змістового вираження економічних категорій, явищ, процесів у різних суспільних формацій були і залишаються ознакою наукового прогресу [149, с.83]. Однак бухгалтерський облік, як наука, вимагає чіткого визначення властивостей об'єктів з метою зарахування їх до певних видів майна чи джерел його утворення.

Термін «інтелектуальна власність» почали використовувати у 70-х роках ХХ століття, як юридичну категорію, пов'язану з правовою охороною результатів творчої діяльності людини, її привілеїв. Спочатку виникло поняття «промислова власність» (у Франції), пізніше до нього добавилась «літературно-художня власність», а вже пізніше – «інтелектуальна власність» [103, с.5] як збірне поняття для перших двох.

На думку О.А. Підпригори, охорона результатів творчості відбувалась ще в Стародавньому Римі та в інших древніх державах, проте її правові засади в історичній літературі не простежуються [198, с.50]. Першими правовим захистом користувались привілеї, оформлені положенням про привілеї «Парте Венеціанка» в 1474 році у Венеціанській республіці [170, с.26], принципи якого поширились на всі країни Європи. Підставою для прийняття привілею могли бути винайдення нового способу виготовлення певних виробів, відкриття родовища корисних копалин. Вперше патент на винахід був виданий в 1421 році міською радою Флоренції на ім'я Філіппо Брунелескі, який винайшов корабельний кран для поворотів [12, с.8]. Аналогами згаданих привілеїв в сучасному законодавстві є права користування

природними ресурсами та право промислової власності, останнє є об'єктом права інтелектуальної власності. Привілеї надавались певній особі і не могли реалізовуватись.

Узагальненням досягнень бухгалтерського обліку в Венеції XV століття, як показують дослідження Я.В.Соколова, були трактати Луки Пачолі «Про рахунки і записи» та Бенадетто Котрулі «Про торгівлю і досконалого купця». В працях наводилась методика обліку матеріальних цінностей (матеріали, гроші) та розрахунків (борги, зобов'язання) [223, с.70], так як основним об'єктом власності були матеріальні ресурси. Відображення нематеріального майна не передбачалось. Привілеї проіснували до XVIII ст. не здобувши оцінки та не знайшовши свого відображення в обліку.

По мірі росту впливу буржуазії, система привілеїв змінювалась законами, які визнавали за авторами і їх правонаступниками право на монопольне використання належних їм творів і технічних новинок протягом певного часу [12, с.8]. В XVI столітті законодавством були закріплені права на товарні знаки – один із засобів ідентифікації товарів або послуг, тобто позначення, здатне вирізнити товари або послуги однієї особи від товарів або послуг іншої особи [198, с.656]. Едиктом короля Карла П'ятого в 1544р. в Англії передбачалось виключення з професії чи гільдії, відсікання правої руки, а у Франції в 1564 році було встановлено смертну кару за підробку маркування [198, с.58]. Це було зумовлено значним розвитком світової торгівлі. В цей же період необхідність фінансування дорогих торгових експедицій призвела до виникнення акціонерних товариств, які сприяли нагромадженню капіталу. В обліку гільдій, акціонерних товариств та інших виробничих об'єднань товарні знаки не оцінювались і не відображались. В працях найбільш відомих обліковців Франції і Англії того часу: Хью Олдкастла, Джона Меліса вже вперше зроблено розмежування на необоротні і оборотні активи.

У 1709 році в Англії Статутом Анни було узаконено ще один вид інтелектуальної власності – авторські права, що пізніше поширились на інші країни Європи. Даним нормативним актом визначався термін використання авторського права – 28 років, крім того передбачалась державна реєстрація всіх видань, що характерно тільки для Англії і США. В цьому періоді ще не існувало поняття інтелектуальної власності, однак вперше законодавчо визначилась одна з основних ознак нематеріального активу – термін корисного

використання більше одного року, що вказує на приналежність до необоротних активів. Елементи положення Статуту Анни щодо захисту авторських прав знайшли відображення в сучасному цивільному законодавстві та в обліку під назвою авторські та суміжні з ним права.

В кінці XVIII ст. в результаті розвитку суспільно-економічних відносин привілеї почали втрачати своє значення, в силу вступає патентна система. Наступними видами інтелектуальної власності, що з'явилися на світовій арені, стали винаходи і відкриття – технологічне рішення у будь-якій галузі суспільної діяльності, що є новим, корисним і придатним для використання. Перший патентний закон, який захищав права на винаходи, приймають в 1790 році Сполучені Штати Америки, пізніше Франція. Стаття 1 французького патентного закону від 7 січня 1791 р. проголосила: «Будь-яке відкриття або новий винахід в будь-якому виді виробництва є власністю його автора; внаслідок цього закон повинен гарантувати йому всебічне і повне користування ним відповідно до умов і на строк, які будуть встановлені далі» [12, с.27].

Таким чином, в економіці епохи середньовіччя та нової доби об'єкти інтелектуальної власності використовувались як один з видів власності, про що свідчить розвиток законодавства. Економічна ж теорія значно відставала від практики. Тільки в XVII столітті представник англійського матеріалізму Дж. Локк відмітив особисті здібності людини як вид власності: «Людина як господар над собою і як повелитель своєї особистості, дій і праці містить найбільшу основу власності» [103, с.15].

В економічній теорії XVIII століття, представником якої був Адам Сміт, перевагу надавалось дослідженню відносин власності, пов'язаних з матеріальними речами. Цей недолік в теорії А.Сміта був відмічений А.Бланкі: «Обмеживши коло багатства виключно тими цінностями, які зафіксовані в матеріальних субстанціях, А.Сміт викреслив із книги виробництва всю безмежну кількість нематеріальних цінностей, нащадків духовного капіталу цивілізованих націй» [138, с.157]. Протягом досить тривалого часу представники класичної, неокласичної і інших шкіл політичної економії досліджували ряд дискусійних питань, роблячи незначні пояснення щодо взаємозв'язку матеріального і нематеріального виробництва та

первинності матеріального розподілу праці по відношенню до духовного (нематеріального).

В цей період у Франції в працях П.Ж. Прудона та Е.П. Леоте наголошується на вартісній оцінці всіх об'єктів в обліку. Права, особистість, договірні відносини зникли з поля зору бухгалтерів, правові конструкції не знайшли подальшого розвитку [19, с.357]. З цього часу все підлягає вартісному вираженню, що сприяло появі нематеріальних активів в бухгалтерії для відображення вже визнаних законодавством прав на товарні знаки та патенти.

Наступний етап у розвитку поняття інтелектуальної власності характеризується її інтернаціоналізацією, що було започатковано 23 березня 1883 року у формі Паризької конвенції із заснування Союзу промислової власності. Конвенцією закріплювались всі попередні принципи використання інтелектуальної власності і поширення прав, наданих в одній країні-учасниці конвенції, іншим. Пізніше було підписано Бернську конвенцію про охорону літературних і художніх творів та засновано Міжнародний союз про охорону літературних і художніх творів (1886 рік). Саме з цим періодом розвитку французького законодавства (теорією природного права Вольтера, Дідро, Гельвеція, Гольбаха, Руссо) пов'язують походження виразу «інтелектуальна власність» [12, с.8]. Теорія природного права визначала право творця будь-якого творчого результату невід'ємним природним правом, що виникає з самої природи творчої діяльності.

В теорії бухгалтерського обліку в цей же період відмічається поява терміну «нематеріальні активи», під якими в працях французького бухгалтера Р.П.Коффі в 1833 році розумілись борги – різновид реальних, але „безтілесних” цінностей [223, с.141].

В інших джерелах вказується на визначення нематеріальних активів, подібні до сучасних. Професор із Кельна Е.Шмаленбах на початку ХХ століття в своїх працях розділив бухгалтерський облік на динамічний і статичний, перший враховує рух цінностей, а інший – стан майна на певний момент, ніби на момент ліквідації підприємства. В динамічному обліку, принципи якого були сформовані в 1675 році Жаком Саварі, на відміну від статистичного, нематеріальні активи відображались. До них відносили торгові марки, патенти, які обліковувались по собівартості. Вважалося, що з точки зору ліквідації підприємства, нематеріальні активи не варті нічого, але при визначенні фінансових результатів і оцінці ефективності господарської діяльності

ці активи, що використовуються протягом тривалого періоду, значно впливають на фінансові результати, внаслідок включення до витрат амортизації протягом всього періоду їх використання [204, с.73]. Основоположним документом статичної балансової теорії вважається монографія з балансового права берлінського адвоката Герман Вайт Сімона, опублікована в 1861 році. Г.В. Сімон вперше використовує принцип об'єктивізації для з'ясування питання, які об'єкти підлягають відображенню в балансі: «Нематеріальні об'єкти можуть бути відображені в активі лише в тому разі, якщо безпосередньо на їхнє придбання були проведені витрати» [8, с.11].

У Франції в бухгалтерській практиці до нематеріальних активів відносились досить обережно, проте, починаючи з XIX століття, під натиском вимог комерсантів нематеріальні активи отримали визнання, а такі узаконені види інтелектуальної власності, як патенти, товарні знаки і „ділові активи”, стали відображатись в обліку. „Ділові активи” французькі обліковці І. Бернар, Ж.-К. Колли та Б. Коллас ототожнювали із поняттям „гудвіл”. Однак ті нематеріальні активи, які не захищені юридично, зобов'язували списувати на витрати, їх не можна було капіталізувати. Крім того, в обліку дозволялось відображати в складі нематеріальних організаційні витрати, що відносились до активу [204, с.125].

В Росії інтелектуальна власність у вигляді авторського права з'явилась на початку XIX століття у Статуті Цензурному від 22 квітня 1828 року, в якому за автором визнавалось виключне право на відтворення своїх творів шляхом друку. Промислова власність була визнана дещо раніше, а саме 17 червня 1812 року в маніфесті «Про привілеї та різні винаходи і відкриття в художніх промислах». Строк привілею встановлювався за бажанням заявника, але не більше 10 років.

Поява в бухгалтерському обліку Росії нематеріальних активів датується 1900-1917, їх називали „нереальним майном”. Наказом Урядового сенату від 23 жовтня 1908 року регламентовано віднесення організаційних витрат, як вартості прав придбання, до нереального майна. Їх передбачалось погашати періодичними відрахуваннями із прибутків наступних років. В той же час вважалося, що названі активи не втрачають свою вартість і не амортизуються. В обліку Росії і до цього часу організаційні витрати належать до нематеріальних активів, на відміну від України, де їх передбачено одразу ж списувати на

фінансові результати. В подальшому в Росії передбачалась ще більш чітка регламентація відображення активів в обліку. В 1910 році В. Роццаховський запропонував окремо виділяти організаційні витрати та інше нереальне майно, вимагався детальний його перелік [223, с.299]. В цей же період починають відображатись торгові марки і патенти.

Необхідність виключного права для селекційних рослин вперше визнана Сполученими штатами Америки в 1930 році, коли були введені патенти на рослини. Тільки в 1961 році ці права були закріплені Міжнародною конвенцією по охороні селекційних досягнень [170, с.426].

В 1967 році офіційно вперше запроваджено термін «інтелектуальна власність» Конвенцією про утворення Всесвітньої організації інтелектуальної власності [222, с.671]. В інших джерелах [12, с.8] вказується XIX століття – період появи поняття «інтелектуальна власність». Таким чином, можна стверджувати, що нематеріальні активи, як узагальнена назва прав на торгові знаки, патенти і ін. була використана раніше, ніж «інтелектуальна власність». В економічній теорії інтелектуальна власність взагалі не знаходила свого відображення. Згаданою конвенцією також вперше було узагальнено і класифіковано склад об'єктів інтелектуальної власності: права на літературні, художні і наукові твори; виконавську діяльність артистів, звукозапис, радіо- і телевізійні передачі; винаходи в усіх сферах людської діяльності; наукові відкриття; промислові зразки; товарні знаки, знаки обслуговування, фірмові найменування і комерційні позначення; захист від недобросовісної конкуренції, а також усі інші права, що стосуються інтелектуальної діяльності у виробничій, науковій, літературній і художній сферах, закріплені за певним суб'єктом, а також різні форми привласнення матеріальних благ, що є винагородою за творчу працю [170, с.14].

В роботах П'єра Лассека, французького бухгалтера, вказується період появи в обліку нематеріальних активів - 60-ті роки XX століття. Поділяючи розвиток бухгалтерської науки на три періоди, зазначав, що третій етап пов'язаний з радикальними змінами в організації обліку, розширенням облікових об'єктів, широким включенням в них нематеріальних активів [223, с.18].

В Україні авторське право почало розвиватись з 20-х років XX століття. Воно було узаконене в 1925 році прийняттям «Основ авторського права», як загальносоюзного закону. Перший декрет про

винаходи був затверджений в 1919 році, однак на територію сучасної України він не поширювався. Тільки після проголошення незалежності України в Законі України «Про власність» від 7 лютого 1991 року № 697-XII вперше зазначалось, що результати інтелектуальної діяльності є об'єктом права власності [76]. В бухгалтерському обліку 1917-1988 років у період радянської влади нематеріальні активи не відображались.

У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку поняття «нематеріальні активи» з'явилося в кінці 80-х минулого століття і було пов'язано з появою на території СРСР спільних підприємств. Компанії з іноземним капіталом використовували різноманітні «ноу-хау», патенти, бажали юридично оформити права володіння ними та відобразити їх на балансі. Перша згадка про нематеріальні активи у вітчизняних нормативних актах датується 3 травня 1988 року. В листі Міністерства фінансів СРСР і Держкомстату СРСР від 3 травня 1988 року № 80/8-09 «Про затвердження порядку ведення обліку в спільних підприємствах, в міжнародних об'єднаннях і організаціях, що утворюються на території СРСР» зазначалось, що до складу нематеріальних активів включаються права користування землею, водою і іншими природними ресурсами, а також інші майнові права (в тому числі «ноу-хау» та використання винаходів) [5, с.7]. Для відображення вказаних нематеріальних активів спільні підприємства використовували новий рахунок 04 «Нематеріальні активи».

В 1990 році склад нематеріальних активів було більш уточнено листом Міністерства фінансів СРСР від 31 липня 1990 року №99 «Про ведення бухгалтерського обліку в акціонерних товариствах і товариствах з обмеженою відповідальністю». Рахунок обліку «Нематеріальні активи» призначався для відображення не лише вище перерахованих прав, а й майнових прав на інтелектуальну власність.

В Україні до 1991 року інтелектуальна власність регулювалась законодавством Росії та СРСР. Було прийнято всі міжнародні конвенції щодо інтелектуальної власності, а також успадковані принципи обліку СРСР, що зазнали з часом кардинальних змін.

Основна низка законів про інтелектуальну власність була прийнята в 1993 році, зокрема: Закон України «Про охорону прав на промислові зразки», Закон України «Про племінну справу у тваринництві», Закон України «Про охорону прав на сорти рослин», Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» та ін.

В бухгалтерський облік інтелектуальна власність під назвою «нематеріальні активи» була введена також в 1993 році Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 3 квітня 1993 року №250.

В п.п. 49-50 Положення наведено наступне визначення нематеріальних активів: „У складі нематеріальних активів відображаються придбані підприємством, установою права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими знаками, товарними знаками, об’єктами промислової та інтелектуальної власності, та інші аналогічні майнові права. Нематеріальні активи відображаються у балансі в сумі витрат на придбання і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети. Погашення вартості нематеріальних активів здійснюється щомісячно шляхом нарахування зносу, виходячи з їх первісної вартості та строку корисного використання, але не більш, як 10 років або строку діяльності підприємства. Не нараховується знос на „ноу-хау”, гудвіл, знаки, вартість яких не зменшується в процесі використання” [190]. Це був перший нормативний акт з бухгалтерського обліку, в якому звучало поняття «інтелектуальна власність», як об’єкт обліку.

Дещо пізніше наказом Міністерства фінансів України від 7 травня 1993 р. № 25 були затверджені Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні, в п.16 яких зазначалось, що до нематеріальних активів належать довгострокові вкладення (інвестиції) у придбання об’єктів промислової та інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будівель (споруд, приміщень) або користування ними, а також інших аналогічних майнових прав, що визнані об’єктом права власності підприємства і приносять дохід. До інших аналогічних майнових прав належать права на місце на товарній, фондовій біржах, до вартості якого входять всі витрати, пов’язані з практичним використанням переваг цього місця для самого підприємства.

Найточніший перелік нематеріальних активів був поданий в 1995 році у Порядку експертної оцінки нематеріальних активів, який затверджений наказом Фонду державного майна України та Державного комітету з питань науки і технології від 27 липня 1995 року №969/97. Цей порядок визначає перелік об’єктів права

інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів.

Після проведення реформи бухгалтерського обліку в Україні здійснення операцій з нематеріальними активами на підприємствах регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку №8 «Нематеріальні активи», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242. В даному положенні таке поняття, як інтелектуальна власність, відсутнє.

Поштовхом до досліджень нематеріального виробництва стало виділення періоду науково-технічної революції (50 роки XX століття), в якому знання – досягнення фундаментальної і прикладної науки, стали найважливішим фактором розвитку економіки. В період науково-технічної революції створення знань стало окремою галуззю народного господарства [103, с.6]. Інтелектуальна власність набула широкого поширення і знайшла практично повне відображення в бухгалтерському обліку, підтвердженням чого є праці Ч.І. Хонгрена, Р. Антоні, Е.С. Хендріксена й ін.

В кінці XX століття в міжнародному та національному праві склалась визначена система об'єктів, які регулюються правом інтелектуальної власності. В економічній же науці цього періоду, як зазначав Н.Кайзеров, «обговорення проблем інтелектуальної власності є малопродуктивним, що пов'язано не тільки із складністю самого об'єкту аналізу, але і з очевидною відсутністю взаєморозуміння між представниками різних суспільних наук. Гальмом на шляху пізнання стали не так погіршеності і недосконалості тих чи інших формулювань, як відсутність загального концептуального підходу до поняття інтелектуальної власності» [101, с.16].

Дослідники інтелектуальної власності кінця XX століття роблять взаємовиключні висновки про її існування [134, с.9]. У 1992 році І.Маміюфа вважав, що «словосполучення «інтелектуальна власність» не означає в дійсності ніякої власності... це професійний юридичний термін, який, як часто буває з термінологією, зовсім не співпадає зі змістом окремих слів, що належать до словосполучення» [134, с.26]. В цей же період наявна протилежна думка щодо походження інтелектуальної власності: «Всі знання інтелекту – це і є його інтелектуальна власність у відповідності з древньоримським правом (володію, користуюсь, розпоряджаюсь)» [18, с.18].

Б.Ф. Кекух у 1995 році відмічав наявність двох протилежних підходів до проблем існування інтелектуальної власності. Згідно

першого – інтелектуальної власності не існує, а наведене словосполучення необхідне для юридичної практики, згідно другого – кожна людина є інтелектуальним власником [103, с.10]. Сучасні дослідження [100; 88; 99; 198] ґрунтуються на існуванні інтелектуальної власності як складової ресурсів підприємства, а концепція власності на людський інтелект досліджується у контексті інтелектуального капіталу підприємства.

Як показало дослідження, об'єкти інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку називаються нематеріальними активами, що прослідковується через їх властивості та склад. Спочатку певні види об'єктів інтелектуальної власності визнавались в цивільному законодавстві і уособлювали права володіння, користування і розпорядження продуктами творчості, які мали певну цінність. З часом виникла потреба відображення цієї вартості в бухгалтерському обліку у вигляді нематеріальних активів. Економічна теорія до кінця XX століття щодо визначення концептуального підходу до категорії «інтелектуальна власність» значно відставала від потреб практики. Економічне трактування зводилось до перенесення соціально-економічних відносин із сфери матеріального виробництва у духовне [247, с.30; 216, с.26], не враховуючи властивостей цих об'єктів: нематеріальну природу, довготривалий термін використання та ін. В таблиці 1.1 систематизовано основні етапи еволюції інтелектуальної власності.

Таблиця 1.1

Еволюція інтелектуальної власності як об'єкта цивільно-правових відносин та бухгалтерського обліку

Століття	Інтелектуальна власність в цивільно-правових відносинах	Інтелектуальна власність в обліку
XV	Винаходи, патенти	Не відображалась
XVI	Товарні знаки	Не відображалась
XVII	Авторські права	Не відображалась
XIX	Промислова власність	Нематеріальні активи
XX	Інтелектуальна власність	Нематеріальні активи

Взаємозв'язок категорій «нематеріальні активи» та «інтелектуальна власність», відповідно до вітчизняного законодавства, наведено в додатку А. Із шести класифікаційних груп, чотири (права на комерційне позначення, права на об'єкти

промислової власності, авторські та суміжні з ними права, інші нематеріальні активи) представлено результатами творчої діяльності людини, що вказує на необхідність дослідження сутності цих понять у їх взаємозв'язку. Однак повного отождоження між класифікаційними групами не існує.

Дослідження інтелектуальної власності в історичному аспекті показало, що законодавство з охорони прав на результати розумової діяльності у всі часи випереджало облікове забезпечення цих операцій, передбачаючи більшу кількість прав на об'єкти у порівнянні з тими, що відображені в обліку. Нематеріальні активи уособлюють лише ті об'єкти інтелектуальної власності, які відіграють вагомую роль у виробництві: промислова власність, авторські і суміжні права, інші об'єкти інтелектуальної власності.

На сучасному етапі бухгалтерський облік в Україні розвивається від практики до теорії [196, с.289]. Розвиток вітчизняного законодавства вказує на необхідність глибшого дослідження сутності інтелектуальної власності. Для вивчення її характеристик, як об'єкта обліку, слід враховувати сучасні досягнення науки, техніки та інші творчі здобутки людства, які зумовлюють значне різноманіття різнорідних активів нематеріального походження, об'єднаних в одну сукупність об'єктів інтелектуальної власності.

1.2. Взаємозв'язок економічної та юридичної природи інтелектуальної власності як об'єкта бухгалтерського обліку

Одна з сучасних проблем розвитку методики обліку нематеріальних активів та інтелектуальної власності полягає в поєднанні економічної сутності і юридичного змісту цих активів. На сьогоднішній день нематеріальні активи, як економічне поняття, відособлене від юридичного. Це ж саме стосується інтелектуальної власності, яка здебільшого є об'єктом цивільно-правових відносин. Як показали результати досліджень, законодавство з охорони результатів розумової діяльності випереджало розвиток економічної теорії щодо визначення інтелектуальної власності, що вимагає врахування розробок юридичних наук.

Аналіз сучасних досліджень вчених показав, що поряд з поняттям «нематеріальні активи» та «інтелектуальна власність» в них

існують «невідчутні активи» і «нематеріальні ресурси», які використовуються для узагальнення різних груп об'єктів з нематеріальною природою (додаток Б). Так, під нематеріальними ресурсами І.М.Бойчик [13, с.174] і С.Ф.Покропивний [42, с.150] розуміють складову частину потенціалу підприємства, яка здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду часу. Разом з цим вони вказують на тотожність нематеріальних ресурсів та інтелектуальної власності, об'єкти якої включаються в дане поняття. Тобто нематеріальними ресурсами називають самі об'єкти інтелектуальної власності (сорти, породи, винаходи і ін.), а не права користування ними. Н.О. Шайдуrow [241, с.27] та М.І. Кутер [118, с.130], вводячи поняття невідчутних активів, поділяють їх на оборотні та необоротні, останні називаються нематеріальними активами. Використання категорії «невідчутні активи» характерно для обліковців Російської Федерації для відображення групи нематеріальних активів у відповідності з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та інших активів з нематеріальною природою. Український облік більшою мірою адаптований до міжнародних вимог, тому потреби у відокремленні невідчутних та нематеріальних активів немає. Взаємозв'язок названих категорій наведено на рис. 1.1.

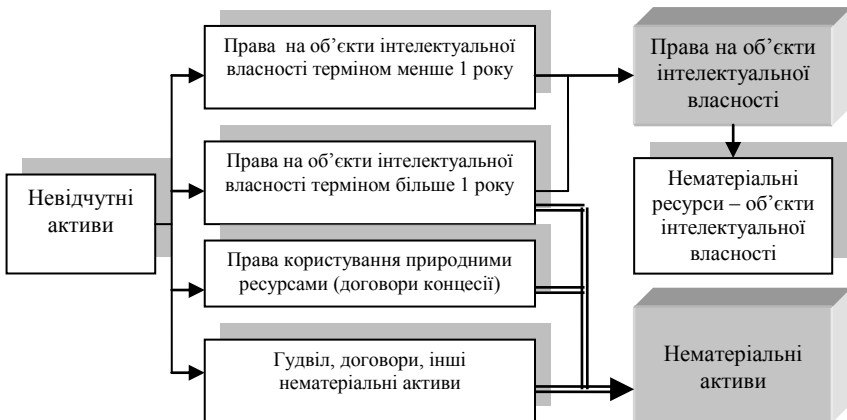


Рис.1.1. Взаємозв'язок основних понять, які характеризують нематеріальні активи

Поняття «невідчутні активи», «нематеріальні ресурси», «інтелектуальна власність» та «нематеріальні активи» використовуються для позначення сукупності різних об'єктів, спільним для всіх є наявність у їх складі прав на об'єкти інтелектуальної власності тривалістю більше одного року. У вітчизняній теорії бухгалтерського обліку лише частина об'єктів інтелектуальної власності розглядається як нематеріальні активи.

Для ґрунтовнішого дослідження характеристик інтелектуальної власності у складі активів підприємства, потребують вивчення властивості активів з нематеріальною природою.

Нематеріальні активи виділяються із сукупності майна підприємства завдяки певним ознакам. За результатами критичного аналізу наукових праць, перелік яких наведено в табл. В.1 додатку В, виявлено найпоширеніші з них: здатність приносити прибуток, необоротність, відсутність матеріально-речової форми, можливість ідентифікації (відокремлення від підприємства), які потребують уточнення. Зазначені характеристики згруповано у чотири групи: ознаки визнання всіх активів підприємства, необоротних активів, ознаки нематеріальності та інші (табл. В.2 додатку В). Перша і друга група ознак вказують, що нематеріальний актив – це, перш за все, необоротний актив підприємства. Третя група виокремлює нематеріальні активи з необоротних, при чому кожна з наведених характеристик є суттєвою. По-перше, відсутність матеріально-речової форми вказує на особливість нематеріальних активів, які не мають фізичних властивостей (маси, розміру і т.д.). Про їх наявність на підприємстві може свідчити лише документ на право власності чи використання. Вартість матеріальних носіїв, на яких розміщуються чи за допомогою яких ідентифікуються об'єкти, є незначною у порівнянні з вартістю нематеріального активу. По-друге, немонетарність. Немонетарними називають всі активи, окрім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості. А.А. Кліменко [106], О.Б. Бутнік-Сіверський [145] наголошують на цій ознаці, так як депозити і заборгованості також можна назвати нематеріальними активами згідно всього вище перерахованого. По-третє, можливість ідентифікації, виділення із всієї сукупності активів підприємства, на що вказують А.А. Кліменко [106], Е.С. Хендріксен [238] Н.Н. Хахонова [237] та ін. В.П. Астахов [4] зазначає протилежну характеристику – неможливість виділення із загальної маси майна. На

нашу думку, можливість ідентифікації нематеріальних активів полягає не у відокремленні із загальної маси майна, а виявленні об'єкта, який приносить економічні вигоди. Узагальнення та систематизація теоретичних підходів до визнання нематеріальних активів, дозволяє сформулювати основні критерії віднесення прав на об'єкти інтелектуальної власності до активів в бухгалтерському обліку:

- належність до необоротних активів з всіма притаманними їм властивостями (можливість ідентифікації, оцінки, здатність приносити економічні вигоди, використання протягом періоду більше одного року);

- другорядне значення матеріального носія (він наявний, однак його вартість незначна);

- немонетарність.

В економічній літературі можна виділити декілька основних напрямів трактувань нематеріальних активів (табл. 1.2), які відрізняються не лише віднесеними до їх складу активами, а й ключовими поняттями. Існують розбіжності щодо того чи є названі активи правами, чи ресурсами, чи витратами підприємства і т.д.

Економісти та обліковці, які просто вказують на належність нематеріальних активів до всіх активів підприємства (Велш Глен А., Шорт Деніел І. [24], Хахонова Н.Н. [237] та ін.), виокремлюють їх через ряд ознак загальних і специфічних, про які зазначалось вище. Такі науковці, як Бойчик І.М. [13], Бутнік-Сіверський О.Б. [145] вказують, що нематеріальні активи – це, перш за все, права на об'єкти.

Таблиця 1.2

Основні трактування суті нематеріальних активів

№ п/п	Нематеріальні активи – це	Автори визначень і джерело
1	Активи (об'єкти)	Велш Глен А. [24], Шорт Деніел І. [24], Хахонова Н.Н. [237] та ін.
2	Права на об'єкти	Бойчик І.М. [13], Бутнік-Сіверський О.Б. [145]
3	Вартість об'єктів	Шнейдемман Л.З. [244]
4	Ресурс підприємства	Тарасова І.О. [229], Петрович Й.М. [178] та ін.
5	Витрати підприємства в нематеріальні об'єкти	Безрукіх П.С. [22], Борисов А.Б. [14], Хендріксен Е.С. [238], Шишкін А.К. [242]
6	Довготермінові вкладення в придбання	Бірюкова І.К. [9], Нашкерська Г. [167], Моссаковський В.Б. [153] та ін.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [188] до переліку нематеріальних активів відносить права на об'єкти інтелектуальної власності, природні ресурси й інші, що відповідає зазначеному. Проте, як права не можна класифікувати гудвіл, це вказує на необхідність відокремлення його у визначенні, враховуючи специфіку і особливості активу.

Л.З. Шнейдеман основний наголос робить на вартісній оцінці об'єктів інтелектуальної власності, уточнює вид прав (майнові права), який підлягає оцінці та відображенню в обліку. Він підкреслює, що нематеріальні активи – це умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інші майнові права [244, с.32].

Вказуючи на належність нематеріальних активів до ресурсів підприємства, деякі економісти припускають тотожність понять «ресурси» і «активи», між якими існують суттєві відмінності щодо контрольованості підприємством. Активи – це сукупність майна, інтелектуальної власності, грошових коштів, що належать підприємству, в які вкладено засоби власників [43, с.29], а ресурси – основні елементи виробничого потенціалу, які використовуються для досягнення конкретних цілей економічного розвитку [43, с.206].

Не всі ресурси, включаючи нематеріальні, знаходять своє відображення в балансі підприємства, а до активів висувуються вимоги, які є необхідними для їх визнання. В.В.Галасюк висловлює думку про те, що активи є правами на ресурси, а не ресурсами [26, с.221]. Тільки при такому підході до визначення активів до їх складу можна включати нематеріальні.

П.С. Безруких [22, с.91], А.Б.Борисов [14, с.440], А.К. Шишкін [242, с.46] та ін. називають нематеріальними активами витрати підприємства на придбання (створення) нематеріальних об'єктів. При цьому під останніми розуміють активи, які відповідають всім ознакам нематеріальності. Такі визначення не розкривають суті поняття, тому що під витратами здебільшого розуміють виражені у грошовій формі витрати різних ресурсів. Ці витрати підлягають капіталізації і віднесенню до активів, якщо задовольняються умови щодо намірів використання та корисності. Аналогічна ситуація з визначеннями, в яких нематеріальні активи ототожнюються з довгостроковими вкладеннями в придбання об'єктів.

В роботі С.В. Шульги зазначено, що активами є не тільки контрольовані підприємством економічні ресурси, а й права на

отримання таких ресурсів [246, с.7]. При відповідному уточненні визначення активів, нематеріальні активи, на нашу думку, це необоротні активи, які не мають матеріальної форми, або матеріальна форма яких має другорядне значення і є матеріальним підтвердженням чи основою відповідного нематеріального активу (наприклад, зерно є матеріальною основою для певного сорту рослин чи окрема тварина є матеріальною основою певної породи).

Більш ґрунтовне дослідження визначень нематеріальних активів встановило, що більшість вчених-економістів у свої працях вказують на належність до їх складу прав на об'єкти інтелектуальної власності, підкреслюючи важливість цього елемента. Так, В.Б. Моссаковський [153], Н.О. Шайдуров [241] до складу нематеріальних активів відносять виключні права власності на об'єкти інтелектуальної власності та інші елементи (наприклад, організаційні витрати, права володіння обмеженими ресурсами, ділова репутація і т.д.). І. Тарасова [229] до нематеріальних активів включає лише інтелектуальну власність, обґрунтовуючи належність інших нематеріальних активів до витрат майбутніх періодів. Класифікації нематеріальних активів, елементом яких виділено інтелектуальну власність, згруповано в таблиці Д.1 додатку Д.

Дослідження всіх класифікацій нематеріальних активів дозволяє отримати п'ятнадцять складових (таблиця Д.2 додатку Д): права на об'єкти інтелектуальної власності, права користування природними ресурсами, організаційні витрати, ціна фірми, права користування майном та ін. Їх можна поєднати у більш логічно обґрунтовані групи, включивши до прав інтелектуальної власності перелік об'єктів згідно вітчизняного законодавства.

А.К.Шишкін, В.А.Мікрюков, І.Д.Дишкант [242] в окрему групу виділяють права на завершені наукові дослідно-конструкторські роботи, які, на нашу думку, необхідно віднести до групи, де відображаються результати цієї роботи. Здебільшого, це права на об'єкти інтелектуальної власності. Н.Г. Виговська [25] окремо вказує на права на різні види діяльності та права на місця на товарній і фондовій біржі, що також є видом діяльності. Більшість авторів право на різні види діяльності ототожнюють з правами на економічні, організаційні й інші привілеї, монопольними правами.

В зарубіжній літературі [7; 169; 238] та в роботі І. Тарасової [229] класифікація нематеріальних активів базується на їх видовій

різноманітності: патент, лізхолд, торгова марка, франчайз, ліцензія, гудвіл, що, на нашу думку, не зовсім відповідає вимогам вітчизняного обліку та побудові плану рахунків.

Ми пропонуємо всі нематеріальні активи класифікувати за наступними групами (рис 1.2).



Рис. 1.2. Класифікація нематеріальних активів

Ряд науковців [4; 168; 237; 241 та ін.] відносять до нематеріальних активів організаційні та відстрочені витрати, які, на нашу думку, не відповідають умовам визнання активів і, відповідно, не можуть належати до їх складу.

Крім виділення інтелектуальної власності в структурі нематеріальних активів, сучасними вченими робляться спроби поєднати категорії права на інтелектуальну власність та нематеріальні активи.

На думку колективу авторів підручника Інтелектуальна власність в Україні [99], поняття «інтелектуальна власність» включає в себе три основні елементи, що становлять певну діалектичну єдність: інтелектуальний продукт, інтелектуальна власність та нематеріальний актив [99, с.11]. При чому інтелектуальна власність – це сукупність прав на інтелектуальний продукт, а нематеріальний актив – інтелектуальна власність, визнана в законодавчому порядку об'єктом права платників податків.

Процес перетворення інтелектуальної власності в нематеріальний актив, як об'єкт обліку, можна подати схематично (рис. 1.3).



Рис.1.3. Процес трансформації результатів розумової і творчої діяльності у нематеріальні активи підприємства

Як видно з рис. 1.3, інтелектуальний продукт стає об'єктом інтелектуальної власності тільки після оформлення прав на нього, а нематеріальним активом – після оцінки. Тому інтелектуальна власність – поняття ширше за нематеріальні активи, так як не всі права відображено на балансі.

Для збереження інтелектуальних продуктів, які характеризуються змінністю та цінністю інформації, пов'язаної з їх розробкою, на нашу думку, дуже важливо визнавати їх об'єктом обліку ще до остаточної оцінки з метою контролю та управління, чому сприяє позабалансовий облік на підприємстві. Інтелектуальна власність починає приносити користь підприємству одразу ж після оформлення охоронних документів і, на відміну від інших активів, через недостатній контроль за нею, може бути втрачена ще до оцінки і визнання активом.

В літературі щодо визначень інтелектуальної власності існує тотожність (1.1):

$$\boxed{\text{Об'єкти інтелектуальної власності}} = \boxed{\text{Права на об'єкти інтелектуальної власності}} \quad (1.1)$$

Проте, з юридичної точки зору дані поняття відрізняються, адже коли говорять інтелектуальна власність, то мається на увазі такі об'єкти, як літературний твір, комп'ютерна програма, сорт рослин і т.д. Під правами на об'єкти інтелектуальної власності розуміють

можливість користування і розпорядження ними, тобто документально оформлені права на літературний твір, сорт рослин і т.д. Нематеріальні активи пов'язані саме з правами на інтелектуальну власність, які підтверджуються свідоцтвами, патентами, договорами і т.д.

Складність визначення інтелектуальної власності пов'язана з різноплановістю двох складових поняття (інтелект та власність). Найпоширенішим визначенням власності є – відносини, що виникають з приводу володіння, користування та розпорядження засобами і результатами виробництва [76].

Інтелект, згідно визначення економічної енциклопедії, - це сукупність здібностей і творчих обдарувань людей, їх освітньо-кваліфікаційний рівень [43, с.671]. Послання цих двох понять дозволяє отримати наступне визначення – права володіння, розпорядження та користування здібностями та знаннями людини. Історично склалось, що інтелектуальна власність є право володіння та користування конкретними результатами застосування здібностей і знань людини, які існують на певний момент, і виражені на певному носії.

Суто наукового визначення інтелектуальної власності до цих пір немає [99, с.10]. Підходи до її трактування згруповано в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Основні трактування суті інтелектуальної власності

№ п/п	Інтелектуальна власність – це	Прізвища науковців
1	Юридичне поняття	Козирев А.Н. [109], Манів З.О., Луцький І.М. [135],
2	Виключні права	Корнеева І.Л. [114], Сергеев А.П. [217], Хахонова Н.Н. [237] та ін.
3	Закріплені законом права	Мікульонок І.О. [148]
4	Складова частина потенціалу підприємства	Бойчик І.М. [13]
5	Власність на інтелектуальний продукт	Борисов А.Б., Райберг Б.А. [14]
6	Права на результати розумової діяльності	Зінов В.Г. [88], Бутнік-Сіверський О.Б. [99]

Як видно з таблиці 1.3, наголос у визначенні інтелектуальної власності робиться на зазначення юридичних властивостей об'єктів. В

економічній літературі інтелектуальна власність згадується як юридична категорія, яка застосовується для відокремлення результатів творчої праці людини.

І.О. Мікульонюк [148], В.Г. Зінов [88] у визначенні інтелектуальної власності наголошують, що до неї належать права на результати інтелектуальної творчої діяльності, а також права на засоби індивідуалізації юридичної особи, продукції, виконаних робіт чи послуг. Деякі науковці [42; 178] вказують на необхідність закріплення зазначених прав (немайнових і майнових) за відповідними суб'єктами, або ж зазначають наявність тільки виключних прав [217; 237]. В літературі можна знайти і економічне трактування інтелектуальної власності, яке ґрунтується на загальноприйнятому визначенні власності, як права на володіння, користування і розпорядження майном. Тобто інтелектуальна власність – це право суб'єкта на володіння, користування і розпорядження належним йому, відповідно до закону, результатом інтелектуальної діяльності [99; 220]. Дослідження трактування сутності інтелектуальної власності наведено в додатку Е. В жодному з них не розкриваються властивості об'єктів як активів, що вказує на важливість та необхідність уточнення визначення.

Всі нормативні акти, пов'язані з даною категорією, надають перелік складових інтелектуальної власності без розкриття характеристик. У пункті VIII статті 2 Конвенції про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності від 14 липня 1967 року наведено об'єкти, на які поширюються права інтелектуальної власності, що не дає розуміння її як активу підприємства.

Склад інтелектуальної власності в Україні регламентується статтею 20 Цивільного кодексу України (таблиця Ж.1 додатку Ж). В роботах О.І. Іванця, І.Тарасової, Н.Г.Лук'янюк [93, с.327; 229, с.41; 117, с.128] пропонується нематеріальні активи класифікувати за групами, затвердженими Цивільним кодексом, вважаючи, що інші об'єкти є складовими витрат майбутніх періодів. На нашу думку, за такого підходу ряд об'єктів, що відповідають ознакам активу, опиняться у складі витрат, що вимагатиме додаткового розкриття у звітності.

Більшість вчених [42; 88; 99; 148; 178; 241 та ін.] об'єкти інтелектуальної власності поділяють на три групи:

- результати творчої діяльності, що охороняються патентним правом (промислова власність);
- результати творчої діяльності, що охороняються авторським правом;
- засоби індивідуалізації юридичної особи.

В таблиці Ж.2 додатку Ж наведено інші класифікації об'єктів інтелектуальної власності. І.М.Бойчик [13] і О.А. Підпригора [179] першу групу називають промисловою власністю, тому що на «ноу-хау» промислового характеру не видається патент, а належність до промислової власності незаперечна. Крім того, І.М.Бойчик в окрему групу виділяє нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності, які у Н.О. Шайдурова об'єднані в групу засобів індивідуалізації юридичної особи. Науковці В.В.Зінов [88], М.В.Вачевський [100], О.А. Підпригора [179] окремо зазначають права на сорти рослин та породи тварин, відмічаючи законодавчу невизначеність пов'язану з цими об'єктами. В Україні в одних нормативних актах сорти рослин і породи тварин прирівняні до винаходів (Закон України «Про охорону прав на сорт рослин», Закон України «Про племінну справу у тваринництві»), а закони, які регулюють відносини, пов'язані з використанням винаходів, не поширюються на селекційні досягнення (Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі»).

Поділ на три групи зумовлений особливостями об'єктів, які включаються до їх складу, відмінностями призначення, сфер використання. Промислова власність – виключне право на: винаходи, корисні моделі, промислові зразки, та ін. Об'єкти промислової власності мають пряме відношення до виробництва і впливають на рівень продуктивності. Авторські права – твори науки, літератури, виконавчої діяльності артистів, програми для ЕОМ та ін. Об'єкти авторського права не пов'язані безпосередньо з виробництвом, однак вони впливають на інтелектуальний капітал. Права на засоби індивідуалізації юридичної особи об'єднує їх функціональне призначення – виділення товарів, послуг серед аналогічних пропозицій, виробників, географічних районів, до них належать, знаки для товарів і послуг, назва місця походження товару, фірмове найменування.

Права на об'єкти промислової власності захищають суть нових рішень, відкриттів, винаходів та ін. Авторські ж права захищають витвір в цілому, як його суть, так і форму викладення, права на засоби

індивідуалізації – тільки назву. Основні відмінності між трьома групами об'єктів інтелектуальної власності наведено в додатку 3.

В Методичних рекомендаціях щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізації [146] об'єкти інтелектуальної власності поділено також на три групи. Однак наявна вказівка на належність гудвілу до інтелектуальної власності суперечить чинному законодавству.

Потребує дослідження склад об'єктів, які відносяться до кожної з груп, так як у законодавстві і літературі наявні певні розбіжності, особливо, що стосується промислової власності. Згідно з Положенням про правову охорону об'єктів промислової власності та раціоналізаторських пропозицій в Україні, затвердженим Постановою Верховної Ради України №3769-12 від 23.12.1993 р., до об'єктів промислової власності належать винаходи, промислові зразки, товарні знаки і знаки обслуговування, які були заявлені й дістали правову охорону в Україні у формі патентів (на винаходи і промислові зразки) та свідоцтв (на товарні знаки і знаки обслуговування), виданих Державним патентним відомством України [100, с.45].

В додатку II наведено перелік нормативних актів та дослідження науковців щодо складу об'єктів промислової власності. А.А. Кліменко вважає, що об'єкти промислової власності об'єднує патентний спосіб охорони з патентною експертизою заявки в Державному департаменті інтелектуальної власності, для всіх цих об'єктів патент є правоохоронним документом [106, с.26]. Тому такі науковці як В.Г.Зінов [88], Н.О. Шайдуров [241] називають групу об'єктами патентного права і включають до їх складу всі права інтелектуальної власності, які охороняються патентами, перелік яких встановлюється законодавством.

Основоположним документом для вивчення складу об'єктів промислової власності є Паризька конвенція про охорону промислової власності, яку Україна ратифікувала в 1991 році і Закони України, що прийняті на її основі. Поширений у світовій практиці склад об'єктів промислової власності наведено на рисунку 1.4.

Зважаючи на суттєві відмінності засобів індивідуалізації юридичної особи у складі промислової власності, ми пропонуємо відокремити зазначені об'єкти в окрему групу.

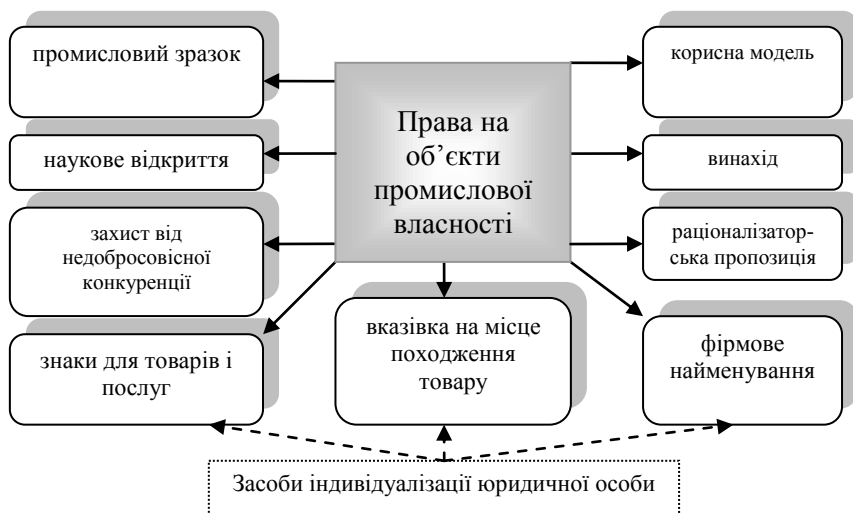


Рис.1.4. Об'єкти промислової власності

Однак для усунення будь-яких розбіжностей щодо віднесення до промислової власності різних активів, рекомендуємо змінити назву групи на «Об'єкти, що охороняються патентами», до якої належать винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин та ін. Перелік об'єктів авторських і суміжних прав встановлено Законом України «Про авторські і суміжні з ними права» від 23.12.1993 року №3792-XII: літературні та художні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення. Ми вважаємо за доцільне виділити групу нетрадиційних об'єктів інтелектуальної власності, які без попереднього аналізу неможливо включити у вищенаведені групи, а також для тих об'єктів, що характеризуються відмінностями у правовій охороні. Наприклад, комерційна таємниця, «ноу-хау» можуть бути промислового характеру, а можуть стосуватись засобів індивідуалізації юридичної особи та ін.

Запропонована нами класифікація об'єктів інтелектуальної власності на чотири групи, на нашу думку, повинна бути відображена в Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від

30.11.1999 №291 [97], що зробить перелік об'єктів нематеріальних активів більш зрозумілим і логічним. Назви груп рекомендується відкоригувати відповідно до діючого законодавства:

1. Об'єкти інтелектуальної власності, що охороняються патентами – ведеться облік наявності підтверджених патентами виключних майнових прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин та ін. та матеріальних носіїв (один екземпляр), на/ чи в яких виражені ці об'єкти ;

2. Об'єкти авторського і суміжного прав – ведеться облік наявності документально підтверджених виключних майнових прав на літературні та художні твори, комп'ютерні програми, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення та ін. та матеріальних носіїв (один екземпляр), на/ чи в яких виражені ці об'єкти;

3. Права інтелектуальної власності на комерційне позначення – ведеться облік наявності документально підтверджених виключних майнових прав на знаки для товарів і послуг, вказівку на місце походження товару, фірмове найменування, географічне зазначення і ін.;

4. Інші об'єкти інтелектуальної власності – ведеться облік наявності документально підтверджених виключних майнових прав на наукові відкриття, породи тварин, «ноу-хау» та інші об'єкти інтелектуальної власності, передбачені чинним законодавством, які не включені до попередніх груп, та матеріальних носіїв (один екземпляр), на/ чи в яких виражені ці об'єкти.

В окрему групу слід віднести права користування переліченими вище об'єктами інтелектуальної власності, що реалізуються у вигляді надання невиключних прав.

Ще в кінці ХХ століття вважалося, що економічну природу інтелектуальної власності слід досліджувати через її входження у сферу товарно-грошових відносин. Згідно Цивільного кодексу України, тільки майнові права інтелектуальної власності, перелік яких наведено в додатку К, можуть бути внеском до статутного капіталу юридичної особи, предметом договору застави та інших зобов'язань, а також використовуватися в інших цивільних відносинах, тобто бути об'єктом товарно-грошових відносин. Немайнові ж права є об'єктом юридичних відносин. Майнові права поділяються на виключні і невиключні, які з економічної точки зору не розрізняються, хоча з

ними пов'язана сфера їх подальшого використання. Виключні права закріплюються свідоцтвами, патентами та передбачають право дозволу використання об'єкта права інтелектуальної власності, право перешкоджати неправомірному використанню інтелектуальної власності та інші. Невиключні права надаються у вигляді одиничних, невиключних ліцензій і вказують на певні обмеження у використанні цього об'єкта у власній діяльності.

До активів підприємства включаються лише майнові права (виключні та невиключні) на об'єкти інтелектуальної власності. Це дає підстави стверджувати, що по відношенню до активів підприємства всю інтелектуальну власність доцільно розділяти на дві групи:

- об'єкти інтелектуальної власності, що належать до нематеріальних активів;
- об'єкти інтелектуальної власності, що не належать до активів.

На рис. 1.5 наведено складові прав інтелектуальної власності, які є об'єктом обліку.



Рис. 1.5. Права інтелектуальної власності як об'єкт обліку

На рис. 1.5. класифікація нематеріальних активів подана згідно юридичних характеристик об'єктів, які входять до їх складу. Виключні та невиключні майнові права на об'єкти інтелектуальної власності тривалістю більше одного року в процесі використання відповідають загальним характеристикам нематеріальних активів

щодо оцінки та корисності, на них поширюються вимоги положень стандартів бухгалтерського обліку. Інші майнові права на об'єкти інтелектуальної власності, тривалістю до одного року, приносячи корисність підприємству, не відображаються у складі витрат, а не активів. Виходячи із властивостей майнових прав до 1 року, їх можна віднести до оборотних активів, які призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Прикладом виключних майнових прав до одного року можуть бути ліцензії, тривалість дії яких визначається договором. Ці ліцензії дають право володіння, користування і розпорядження об'єктом інтелектуальної власності та відповідають визначенню активів, оборотних активів, однак в обліку і економічній науці такої групи активів не передбачено, що потребує подальшого дослідження.

Науковці В.П. Завгородній [72], Т.Г. Маренич [137], Н.О.Шайдуrow [241] та ін. у своїх працях відмічають наявність матеріальної складової при придбанні прав на об'єкти інтелектуальної власності, яка не підлягає відособленому обліку. Так як корисність підприємству приносять права використовувати винахід, торгову марку та ін., то перша конструкція винаходу з технічним описом, а також рисунок торгової марки, є ніби складовою нематеріального активу. Наші дослідження показали, що придбання, набуття прав на об'єкти інтелектуальної власності супроводжується отриманням, крім охоронного документу, матеріального носія, який уособлює результати творчої діяльності у формі наукової, технічної, конструкторської документації, електронного запису та сприяє ідентифікації, збереженню та контролю за об'єктом.

В Національному стандарті оцінки майна №4 [165], Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 №69 [96] вказується необхідність перевірки матеріального носія та охоронного документу. Матеріальні носії для всіх об'єктів інтелектуальної власності можна класифікувати на наступні види:

- електронний запис (фонограми, відеофільми, програми для ЕОМ та ін);
- паперовий носій, диски (технічна документація);
- біологічний актив (сортове насіння, племінна тварина);

- конструкція (винахід, промисловий зразок і ін.);
- мікроорганізм (штам мікроорганізмів).

В практиці вітчизняного та зарубіжного обліку електронні записи, паперові носії, конструкції окремо не обліковуються, що підтверджує їх взаємозв'язок з об'єктом інтелектуальної власності. Товаром на ринку є саме результати творчої діяльності у формі наукових звітів, комплектів конструкторської і технічної документації, програмного забезпечення ..., які розміщуються на матеріальних носіях і мають нематеріальну природу [88, с.25]. Для сортів рослин і порід тварин матеріальна складова є запорукою збереження селекційного досягнення, всіх його корисних властивостей. Можна стверджувати, що набуття прав на інтелектуальну власність передбачає отримання права та матеріального втілення результату творчої діяльності (рис.1.6). Виділення матеріальної складової особливо актуальне для тих об'єктів інтелектуальної власності, які отримані випадково і повторне створення яких практично неможливо.

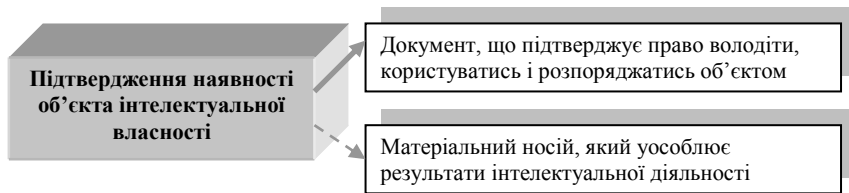


Рис.1.6. Облікові складові об'єкта інтелектуальної власності

Нематеріальна складова об'єкта є основною і визначальною, однак взаємозалежність її з матеріальною зумовлює нові підходи щодо документування операцій, оцінки і аналітичного обліку використання інтелектуальних активів на підприємстві. Саме наявність матеріального носія, який фіксує результати застосування знань та здібностей людини на певний момент, дає можливість відображати об'єкти у складі активів і оцінювати їх. Останніми роками робляться спроби обчислення вартості здібності людей та працівників підприємства як частини капіталу. Але відсутність зафіксованих результатів, які можуть бути збережені іншими підприємствами, зумовлюють великі труднощі в їх оцінці.

В дослідженнях С.Ф. Легенчука акцентується увага на дисках, документах, що підтверджують факт існування інтелектуальної

власності, як «носіях суворого обліку підприємства», тому що вони, як і бланки суворого обліку, виконують функції забезпечення збереження активу, існування та використання якого засвідчується даним об'єктом [123, с.14]. Ця теза є обґрунтованою для частини об'єктів і тільки для самих охоронних документів (патентів ліцензій). Наші дослідження підтверджують, що матеріальний носій є частиною об'єкту інтелектуальної власності, так як його втрата призводить до втрати інтелектуального продукту (охоронні документи можна відновити). Тому, на нашу думку, відокремлений їх облік є недоцільним.

У вітчизняному обліку під правами на інтелектуальну власність розуміють нематеріальні активи. На нашу думку, інтелектуальна власність, як актив, має деякі відмінності від нематеріальних. Як об'єкт обліку, інтелектуальна власність повинна відповідати всім характеристикам нематеріальних активів з врахуванням наступних особливостей (рис.1.7).

Як показало дослідження, через невизначеність природи інтелектуальної власності, багато економістів використовують визначення інтелектуальної власності, розроблене в праві. Як зазначав В.Ф. Кекух, таке запозичення не зовсім виправдовує себе, адже об'єкт права та об'єкт економічних відносин власності можуть і не співпадати [103, с.10].

Ми вважаємо, що інтелектуальна власність як об'єкт обліку і контролю – це документально підтверджена вартість майнових прав на результати розумової діяльності людини (зафіксовані на матеріальному носії), які приносять економічні вигоди. Тривалість використання об'єктів може бути більшою і меншою за 1 рік.

З метою ідентифікації інтелектуальних продуктів та управління ними, всі об'єкти, які уособлюють майнові права на результати розумової діяльності людини і захищені відповідно до діючого законодавства, належать до об'єктів обліку і становлять інтелектуальну власність як актив підприємства.

Поряд із ознаками нематеріальності для інтелектуальних продуктів важливим є врахування наявності матеріального носія в первинному обліку та аналітиці, який забезпечує збереження корисних властивостей об'єкта та відображення результатів розумової діяльності в обліку ще до процесу оцінки.



Рис.1.7. Ознаки інтелектуальної власності, як об'єкта обліку

Методика вітчизняного обліку і бухгалтерської оцінки не враховує можливість втрати контролю за цінною інформацією. Тому оцінка інтелектуальної власності, первинний облік та відображення на рахунках бухгалтерського обліку повинні враховувати інтелектуальну власність не тільки як нематеріальний актив, а як об'єкт цінної інформації, відображеної на певному носії.

Інтелектуальна власність як актив підприємства є відносно новим у вітчизняному бухгалтерському обліку, хоча в цивільному законодавстві існує вже впродовж тривалого періоду часу. Наявність

спільних рис з нематеріальними активами вказує, що результати творчої та розумової діяльності необхідно розглядати як їх складову з врахуванням специфіки використання, збереження та визнання.

1.3. Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства

З-поміж нових об'єктів обліку, які визначають пріоритети розвитку економіки у світі і в Україні, є продукти інтелектуальної діяльності, які виражаються в об'єктах права інтелектуальної власності. Ресурси інтелектуального характеру, на противагу матеріальним активам, набувають вирішального значення для забезпечення сталого розвитку завдяки своїм унікальним особливостям. Зокрема, у зв'язку з тим, що на відміну від таких традиційних ресурсів, як земля, праця і корисні копалини, інтелектуальний ресурс став невичерпним і поновлюваним [2]. Питома вага результатів інтелектуальної діяльності у вартості суспільного продукту у світі зростає і оцінюється у сотні мільярдів доларів на рік. Так, якщо у 70-х роках ХХ ст. частка інтелектуального продукту у загальній вартості продукту становила лише 3%, зараз вона складає приблизно — 35%, а за прогнозами у 2010-х буде сягати 70%. Частка нових, або вдосконалених технологій, продукції, обладнання, які містять нові знання або рішення, у розвинутих країнах сягає 70–85% приросту ВВП [260].

Для узагальнення результатів інтелектуальної діяльності використовуються такі економічні поняття, як «інтелектуальні ресурси», «нематеріальні ресурси», «інтелектуальні продукти», юридичні — «інтелектуальна власність», «об'єкт права інтелектуальної власності», політекономічні — «невідчутний капітал», «інтелектуальний капітал». Крім того для позначення об'єктів, на які поширюються права інтелектуальної власності, застосовують такі категорії як «інтелектуальні активи», «нематеріальні активи» та «невідчутні активи». Більша частина зазначених дефініцій розглядаються як синоніми в залежності від сфери використання. Наприклад, інтелектуальний капітал відображений в бухгалтерському обліку — це інтелектуальні активи, нематеріальні активи — це

нематеріальні ресурси підприємства і т.д. При цьому нівелюється суть основних економічних категорій.

«Ділові активи» або «нематеріальні активи» в обліку країн Європи з'являлись починаючи з XIX століття [20, с.125]. До початку XIX століття в ряді праць зустрічалися назви «безтілесні активи» та «невідчутні активи», під якими розуміли борги підприємства. В бухгалтерському обліку Росії нематеріальні активи 1900-1917 роках називали «нереальним майном» [223, с.299].

Термін «інтелектуальна власність» почали використовувати у 70-х роках XX століття, як юридичну категорію, пов'язану з правовою охороною результатів творчої діяльності людини, її привілеїв. В 1967 році офіційно вперше запроваджено назву «інтелектуальна власність». В цей же період Дж. Ф. Фейвелом сформульовано поняття «інтелектуальний капітал» в сучасному значенні. В останніх наукових дослідженнях [121, 123, 204, 249 та ін.] пропонується дефініція «інтелектуальні активи». Тобто термінологія для позначення результатів інтелектуальної діяльності людини почала формуватись в кінці XX століття, цей процес продовжує тривати.

Ключовими словами зазначених дефініцій є категорії «ресурси», «власність», «активи» та «капітал», які доповнюються прикметниками «інтелектуальні», «нематеріальні», «невідчутні». Саме правильне їх використання забезпечить обґрунтоване тлумачення термінів.

Як відмічено С.Ф. Легенчуком, залежно від сфери використання понять «інтелектуальний капітал», «інтелектуальні активи» існують відмінності у підходах до їх трактувань. Так, юристами використовується поняття інтелектуальна власність, менеджери та маркетологи використовують поняття інтелектуальний капітал, а бухгалтери та економісти згадують про нематеріальні та інтелектуальні активи [123, с.29].

Характеристика нематеріальних ресурсів найчастіше зустрічається в загальних дослідженнях економіки підприємства. Під нематеріальними ресурсами розуміють складову частину потенціалу підприємства, яка здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду часу [178, с.115] і відзначається відсутністю матеріально-речової форми. Разом з цим вказується, що об'єкти інтелектуальної власності включаються в дане поняття. Тобто нематеріальними ресурсами називаються самі об'єкти інтелектуальної

власності (сорт, породи, винаходи і ін.), а не права користування ними.

Нематеріальні активи – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований [188]. Права на об'єкти інтелектуальної власності (авторське право і суміжні з ним права, права на об'єкти промислової власності, права на комерційні позначення) також належать до нематеріальних активів. Основна відмінність нематеріальних активів і ресурсів полягає в значенні категорій «активи» і «ресурси». Активи (матеріальні, нематеріальні, фінансові) – це сукупність майна, інтелектуальної власності, грошових коштів, що належать підприємству, в які вкладено засоби власників, і від використання яких очікується прибуток, а ресурси (матеріальні, нематеріальні, фінансові) – основні елементи виробничого потенціалу, які використовуються для досягнення конкретних цілей економічного розвитку [44]. Не всі ресурси знаходять своє відображення в балансі підприємства, вони стають активами після виконання умов визнання: можливість ідентифікації, оцінки, здатність приносити економічні вигоди.

Інтелектуальна власність найширше характеризується як юридичний термін, який застосовується для відокремлення результатів творчої праці людини. В.Г. Зінов [88] у визначенні інтелектуальної власності наголошує, що до неї належать права на результати інтелектуальної, творчої діяльності, а також права на засоби індивідуалізації юридичної особи, продукції, виконаних робіт чи послуг. Загальноприйнятим визначенням власності є права на володіння, користування і розпорядження майном, а інтелектуальна власність – це право суб'єкта на володіння, користування і розпорядження належним йому, відповідно до закону, результатом інтелектуальної діяльності. Згідно теорії власності [254], власність розглядається як різниця активів і зобов'язань, тобто це капітал власника. Виходячи з наведених міркувань, можна вважати, що «інтелектуальна власність» - термін, який історично склався для позначення певної групи прав. Запровадження терміна «інтелектуальна власність» передбачало його певну умовність. Висловлювалися наміри надалі віднайти термін, який би більш точно відображав особливості результатів творчої діяльності [117, с.87]

Доцільно акцентувати увагу, що наявність слова «власність» в терміні «інтелектуальна власність» зовсім не означає, що до цих відносин застосовуються положення законодавства про власність [110, с. 45].

Щодо інтелектуального капіталу, як показують дослідження Л.В. Нападівської [230, с.333-351] та С.Ф.Легенчука [123], існує чимало підходів до трактування. В загальному розумінні інтелектуальний капітал – це сукупність реалізованих знань і умінь у зростання вартості підприємств [230, с.350], що співзвучно з загальним визначенням капіталу (матеріальний, фінансовий і нематеріальний) – це самозростаюча вартість, або вартість, що приносить додаткову вартість. У політичній економії капітал – це одна з найвсеохоплюючих категорій, яка була запозичена в облікову науку і набула дещо іншого змісту.

У бухгалтерському обліку будь-які економічні засоби реєструються двічі: по дебету і по кредиту, тобто як активи і як капітал (джерело формування активів). Тому з позиції обліку інтелектуальні активи повинні дорівнювати інтелектуальному капіталу, якщо останній виділяти у складі пасивів підприємства. Формування і оцінка джерел утворення інтелектуальної власності у балансі підприємства є одним з найактуальніших і досі не розв’язаних завдань облікової науки. Це пов’язано з намаганням оцінити людські здібності і знання. Проте не зважаючи на оцінку експертів тільки сам працівник, спеціаліст має право себе оцінити і відповідно реалізувати свої здібності. Як актив людина не може бути облікована, тому що це обмежує її права.

Взаємозв’язок нематеріальних (інтелектуальних) ресурсів, активів, власності та капіталу представлено на рис. 1.8.

Зазначені нами дефініції вказують, що активи, ресурси, капітал та власність знаходяться в різних площинах, найтісніше пересікаються перші три, так як містять матеріальну, нематеріальну та фінансову складові. Відповідно в межах кожної складової існують свої взаємозв’язки.

Для кожної з цих категорій існують свої сфери використання: ресурси – загальна економіка, капітал – політекономія, активи – облік, власність – право. Тому взаємозв’язок інтелектуального капіталу, інтелектуальних ресурсів, інтелектуальних активів і інтелектуальної власності проявляється через взаємодію економічних наук в процесі вивчення інтелектуальних продуктів.



Рис.1.8. Взаємозв'язок нематеріальних (інтелектуальних) ресурсів, активів, власності та капіталу

В дослідженнях економістів [20; 121; 123] зроблено розподіл як активів, так і ресурсів, капіталу за відповідними групами: «невідчутні», «нематеріальні», «інтелектуальні». Перша – найширша і включає складові, які не мають матеріальної основи, субстанції, вартість якої дорівнювала б вартості об'єкта, який вона виражає. До невідчутних активів належать як програмне забезпечення, так і дебіторська заборгованість та ін. Друга група – охоплює коло об'єктів, які пов'язані з природними перевагами, обмеженнями, рідкісністю (наприклад, природні ресурси) та отримані завдяки новим знанням. До нематеріальних активів належать права на природні ресурси, права на об'єкти промислової власності, авторські права та ін. Інтелектуальні об'єкти прямо пов'язані з творчими та розумовими здібностями людини, так як уособлюють результати інтелектуальної діяльності (рис.1.9).

Невідчутні, нематеріальні та інтелектуальні активи пов'язують наявність у їх складі об'єктів інтелектуальної власності. Якщо терміни нематеріальні та інтелектуальні міцно увійшли в практику господарювання підприємств, то невідчутні активи в окремих працях трактуються по-різному, що в основному пов'язано з перекладами іншомовних джерел.

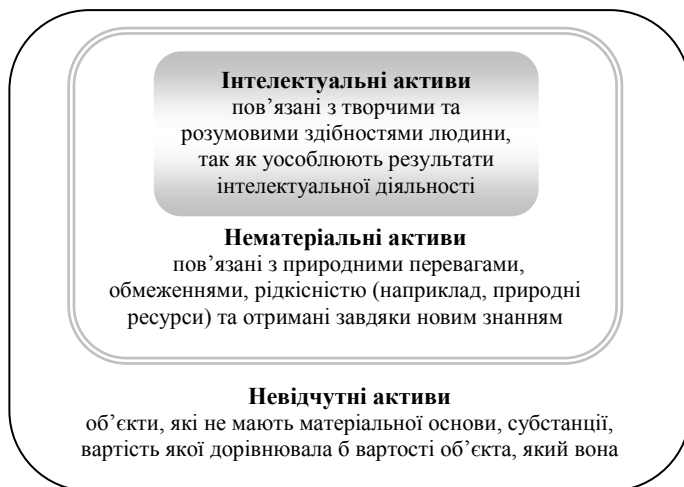


Рис.1.9. Структура активів з нематеріальною природою

В табл. 1.4 нами узагальнено основні напрями трактування інтелектуальних активів.

Таблиця 1.4

Основні визначення інтелектуальних активів

№ з/п	Інтелектуальні активи – це	Прізвища науковців
1.	Вартість інтелектуальних ресурсів, які в господарському обігу приймають форму нематеріальних активів	О. Бутнік-Сіврський [20]
2.	Сукупність інформаційних факторів функціонування економічного суб'єкта, створюваних і використовуваних як всередині організації, так і в навколишньому середовищі з ціллю формування унікальних конкурентних переваг	Н.О. Старкова, А.Н. Кострецький [226]
3.	Певна складова інтелектуального капіталу, до складу якої входить інтелектуальна власність унікальні знання та досвід працівників, що оберігаються від несанкціонованого розповсюдження	П. Салліван [250], А.Полторак [191]
4.	Результати інтелектуальної творчої діяльності людини, а також втілений в людях потенціал (у формі освіти, знань, досвіду), що забезпечує одержання підприємству економічних вигод в майбутньому	С.Ф. Легенчук [123, с.32]

Визначення інтелектуальних активів, які наведено в табл. 1.4, зводяться до виокремлення їх або зі складу нематеріальних активів, або інтелектуального капіталу. Так, О.Бутнік-Сіверський [20], основна частина праць якого пов'язана з дослідженням інтелектуальної власності як юридичної категорії, виокремлює інтелектуальні активи з об'єктів інтелектуальної власності. Економісти А.Полторак, та П.Салліван [191; 250] відносять їх до складу інтелектуального капіталу. З позиції бухгалтерського обліку капітал розглядається як джерело формування активів, тому ототожнення, або віднесення одних до складу інших призведе до значної плутанини в облікових категоріях.

Ми вважаємо, що для відображення результатів інтелектуальної діяльності в обліку з досліджених нами категорій найприйнятнішою є інтелектуальні активи, які відносяться до складу нематеріальних. Не зважаючи на нематеріальність цих активів, обов'язковою вимогою до них є можливість зафіксувати результати досліджень, які в подальшому принесуть суспільну користь. У зв'язку з незначною вартістю тиражування результатів розумової діяльності людини, важливо забезпечити законні обмеження щодо можливості їх використання сторонніми зацікавленими особами, що регулюється завдяки наявності інституту прав на об'єкти інтелектуальної власності, який гарантує захист прав розробників.

Саме наявність всіх прав на об'єкт передбачає віднесення його до складу активів. На нашу думку, як складова активів підприємства, інтелектуальна власність (інтелектуальні активи) - документально підтверджена вартість майнових прав на результати розумової та творчої діяльності людини (зафіксовані на матеріальному носії), які приносять економічні вигоди.

Інтелектуальні активи підприємства є відносно новим об'єктом у вітчизняному бухгалтерському обліку, хоча в цивільному законодавстві існують вже впродовж тривалого періоду часу. Наявність спільних рис з нематеріальними активами вказує, що результати творчої та розумової діяльності необхідно розглядати як їх складову з врахуванням специфіки використання, збереження та визнання.

РОЗДІЛ 2 ОЦІНКА МАЙНОВИХ ПРАВ ИНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

2.1. Методи оцінки нематеріальних активів, передбачені П(С)БО

Відображення в обліку об'єктів інтелектуальної власності та включення їх в господарський оборот підприємства передбачає проведення оцінки вартості активів.

Для цілей бухгалтерського обліку Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року №996-IV [75] пріоритетною визначено оцінку за історичною (фактичною) собівартістю, яка характеризує понесені підприємством витрати на придбання і створення. З метою визначення вартості майна при формуванні підприємств на базі державного майна, реорганізації, ліквідації, банкрутства підприємств з державною часткою власності, переоцінки в бухгалтерському обліку, визначення збитків або розміру відшкодування й інших випадках, передбачених Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» від 12 липня 2001 року №2658-III [84], застосовується незалежна оцінка професійних сертифікованих оцінювачів.

На відміну від бухгалтерської, незалежна оцінка об'єктів інтелектуальної власності враховує багато факторів, а саме: наукові, ринкові, виробничі, фінансові, часові, нормативно-правові, і зміну їх впливу на вартість з часом, тому ціна визначається на конкретну дату. Особливістю оцінки об'єктів інтелектуальної власності в сільському господарстві є використання якісних характеристик: екологічність, естетичність, які висуваються до нових порід та систем вигодовування тварин, сортів та засобів захисту рослин. Технологія виробництва та випадковий характер отримання деяких об'єктів інтелектуальної власності впливають на вибір методів оцінки, значна кількість яких зумовлена різноманітністю цілей, сфер і умов використання об'єктів.

Процес оцінки об'єкта в обліку – це процес визначення вартості, за якою елемент фінансової звітності повинен відображатись в балансі чи іншій формі звітності. В пункті 100 «Концептуальної основи

складання та подання фінансової звітності» пропонуються наступні види вартості активів: історична (фактична) вартість придбання; відновлювана (поточна) вартість; можлива ціна реалізації, дисконтована (теперішня) вартість, економічний зміст яких наведено в таблиці Л.1 додатку Л.

У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [188] використовується оцінка за собівартістю та справедливою вартістю, вибір яких залежить від порядку надходження активу на підприємство (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Порівняльна характеристика первісної оцінки інтелектуальної власності за П(С)БО та МСФЗ

Спосіб надходження активів на підприємство		МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»
Придбані за кошти	Окреме придбання	Фактичні витрати на придбання	
	В складі підприємства	Справедлива вартість	
Створені підприємством		Собівартість - сума видатків з дати, коли актив відповідає ознакам визнання	Фактичні витрати на розробку
Внесені засновниками		Х	Погоджена вартість
Отримані безкоштовно		Справедлива вартість	
Отриманих в обмін		Вартість переданих активів або справедлива вартість	

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [188], об'єкти нематеріальних активів спочатку оцінюються за вартістю придбання. Найлегшою є оцінка при придбанні за грошові кошти. В цьому випадку первісна вартість визначається сумуванням ціни, сплаченої постачальникам, мита, непрямих податків, які не відшкодовуються і т.д.

Порядок формування первісної вартості і елементи, з яких вона складається в залежності від способу надходження активу на підприємство згідно П(С)БО 8 наведено в табл. 2.2.

Проблемною є оцінка об'єктів нематеріальних активів створених підприємством самостійно. Собівартість більшості прав на винаходи,

корисні моделі й ін. є сукупною, оскільки формується в результаті проведення дослідження і розробок. Віддача від них передбачається, як правило, у майбутніх звітних періодах, тому оцінка активів і підприємства в цілому зростає [167, с.26].

Таблиця 2.2

Складові первісної вартості нематеріальних активів в залежності від способу їх надходження на підприємство

№ з/п	Спосіб надходження активів на підприємство	Складові первісної вартості нематеріального активу	
		Оцінка безпосередньо об'єкта	Інші витрати, пов'язані з придбанням
1	Придбані за кошти (п.11 П(С)БО 8)	Сума сплачена (що підлягає сплаті) постачальнику	Мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, пов'язаних з придбанням
2	Отримані в обмін на подібний об'єкт (п.12 П(С)БО 8)	Менша з двох вартостей переданого об'єкта: залишкова або справедлива)	—
3	Отримані в обмін на неподібний об'єкт (п.12 П(С)БО 8)	Справедлива вартість переданого активу	Вартість збільшується (зменшується) на суму коштів, що була передана (отримана) під час обміну
4	Отримані безкоштовно (п.13 П(С)БО 8)	Справедлива вартість триманого об'єкта	Мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, пов'язаних з придбанням
5	Отримані як внесок до статутного капіталу (п.14 П(С)БО 8)	Погоджена з засновниками справедлива вартість	Мито, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, пов'язаних з придбанням
6	Отримані внаслідок об'єднання підприємств (п.15 П(С)БО 8)	Справедлива вартість триманого об'єкта	—
7	Отриманого разом з іншими об'єктами, сплаченими загальною сумою (п.16 П(С)БО 8)	Сплачена сума, розподілена пропорційно до справедливої вартості кожного з придбаних об'єктів	—
8	Створені самостійно (п.7-9, 17 П(С)БО 8)	Фактична собівартість, що включає витрати на розробку	—

Аналіз джерел [24; 88; 146; 199; 215; 221; 242 та ін.] виявив наступні варіанти оцінки створених об'єктів інтелектуальної власності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Методи оцінки створених об'єктів інтелектуальної власності

№ з/п	Метод оцінки створених нематеріальних активів	Джерело	Сфера застосування
1	За сумою фактичних витрат, понесених на розробку	Шишкін А.К. [242], Семенов Г.А. [215], Сідун Р.А. [221] та ін.	В бухгалтерському обліку
2	Витрат на розробку, які виникають з моменту повідомлення керівництва про створення об'єкта (для сортів рослин)	Методичні рекомендації щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізація [146]	В бухгалтерському обліку
3	З використанням міжнародних підходів до оцінки	Прокоп'єв С.Ф. [199], Зінов В.Г. [88], Моссаковский В.Б. [153] та ін. для визначення справедливої вартості	В бухгалтерському обліку і для укладання угод
4	Зареєстрована вартість чи вартість визначена державними органами	Велш Глен [24]	В бухгалтерському обліку

За нашою інтерпретацією, перший та другий варіанти передбачено вітчизняними положеннями бухгалтерського обліку. Третій має найбільшу методичну базу, так як передбачає використання декількох підходів, для кожного з яких пропонуються свої методи. Четвертий - поширений в міжнародній практиці.

Витрати на створення об'єкта класифікуються на етапи досліджень і розробок. В бухгалтерському обліку під дослідженнями розуміють заплановані підприємством дослідження, які проводяться ним уперше, з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань, розробка – застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів,

систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання [188].

Дослідження і розробка - пов'язані між собою етапи, між якими немає законодавчо визначеної чіткої межі. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» передбачено, що дослідження не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат періоду. Розробки ж капіталізуються і складають основу первісної вартості об'єкта інтелектуальної власності [188]. Однак на практиці розмежувати ці два етапи досить складно, що впливає на обчислення собівартості.

Аналізуючи міжнародні стандарти фінансової звітності, С.Е.Левін наводить наступні характеристики досліджень: отримання нових знань, пошук альтернативних матеріалів та процесів, формулювання, оцінка та відбір альтернатив для покращення матеріалів, технологій. Стадію розробок виокремлюють такі роботи, як проектування, конструювання моделей і зразків, інструменту, проектування і тестування дослідної установки, альтернативних матеріалів [121, с.27]. Більшість вчених [32; 39; 113; 126; 166; 170] у визначенні досліджень і розробок погоджуються з розробниками вітчизняних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

На нашу думку, основними характеристиками процесів дослідження та розробки є наступні (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4
Основні характеристики процесів дослідження та розробки

Характеристика	Процес дослідження	Процес розробки
Новизна	планується підприємством вперше	застосування результатів дослідження
Характер робіт	теоретичний характер	прикладний характер
Очікуваний результат	нові знання в певній галузі	новий продукт, процес, зразок і т.д.
Використовувані ресурси	в основному інформаційні	матеріальні

Відповідність всім характеристикам з табл. 2.4 визначає належність витрат до процесу дослідження чи розробки. МСБО 38 «Нематеріальні активи» рекомендує здійснювати капіталізацію витрат за внутрішньогенерованими нематеріальними активами з дати, коли

вони вперше відповідають критеріям визнання. При цьому раніше здійснені витрати сторнувати заборонено [165, с.28].

Створені нематеріальні активи оцінюються за первісною вартістю, яка включає тільки витрати на розробку. Балансова вартість (собівартість створених нематеріальних активів згідно П(С)БО) узагальнює лише витрати, понесені з дати, коли актив вперше почав відповідати ознакам визнання. Витрати, які безпосередньо пов'язані з інтелектуальним продуктом, але виникли до моменту завершення досліджень, списуються на фінансові результати, внаслідок чого собівартість розробок (інтелектуальних продуктів) дуже занижується.

У випадку значної розбіжності вартості створеного активу, визначеної сумуванням витрат на розробку, та ринкової вартості об'єкта П(С)БО 8 передбачено проводити переоцінку. Інтелектуальні активи переоцінюються до справедливої вартості, що встановлюється на активному ринку. Активний ринок - ринок, якому притаманні такі умови: предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними; у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною [188].

Методика визначення справедливої вартості не передбачена положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. В цій ситуації бухгалтерська оцінка тісно переплітається з експертною, так як використовуються однакові методи визначення вартості на ринку.

С.Ф. Легенчуком запропоновано методику визначення вартості створеного об'єкта права інтелектуальної власності, яка полягає у доведенні первісної вартості (вартість матеріальної складової), що формується згідно П(С)БО 8, п. 17, до вартості, сформованої активним ринком за рахунок відображення в бухгалтерському обліку вартості синергетичного капіталу (вартість ідеальної складової інтелектуальної власності), а не переоцінки [123].

На нашу думку, використання найпоширенішої в міжнародній практиці справедливої вартості дозволяє формувати найбільш достовірні дані про вартість підприємства, однак її застосування обмежене відсутністю відповідного активного ринку нематеріальних активів, а також протиріччям цього способу оцінки одному з ключових принципів бухгалтерського обліку – принципу обачності і, як наслідок, обліку по меншій із двох величин – фактичні витрати чи ринкова вартість.

Як свідчить практика, в сільському господарстві оцінка об'єктів

інтелектуальної власності не проводиться. Це зумовлено суттєвими обмеженнями у застосуванні облікових методів оцінки (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Обмеження у використанні облікових методів оцінки при створенні та використанні об'єктів інтелектуальної власності в сільському господарстві

Метод оцінки	Переваги	Обмеження у застосуванні на сільськогосподарських підприємствах
Сума витрат на розробку (первісна вартість при створенні)	Відповідає принципу обачності бухгалтерського обліку	Для продуктів селекції тривалість і непередбачуваність процесу створення виключають можливість капіталізації витрат, як наслідок, суттєве заниження первісної вартості у порівнянні із собівартістю. Первісна вартість починає формуватись із витрат на реєстрацію
Справедлива вартість	Відображає реальну вартість об'єктів	Відсутність активного ринку, унікальність отриманих об'єктів, які можуть не мати аналогів, унеможливають визначення ринкової вартості

З таблиці 2.5 видно, що у вітчизняному бухгалтерському обліку можуть бути випадки, коли первісна (за винятком реєстраційних витрат) та справедлива вартості об'єкта інтелектуальної власності відсутні, тобто облікова оцінка не відповідає ні собівартості, ні справедливій вартості, що вимагає застосування інших методів оцінки, передбачених міжнародною практикою.

Оцінка створених нематеріальних активів згідно П(С)БО 8 передбачає узагальнення витрат на їх розробку, коли актив уже відповідає всім ознакам визнання. В результаті виникають значні розбіжності балансової вартості активу та його собівартості згідно калькуляції, так як більшість витрат на створення списуються на витрати і не капіталізуються. Це підкреслює важливість оцінки інтелектуальної власності за її історичною вартістю з метою відображення об'єктів в балансі, виходячи із основних принципів бухгалтерського обліку. Для забезпечення рівності собівартості (повної) та балансової вартості нематеріальних активів без змін в методології бухгалтерського обліку необхідно передбачити в положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні

активи» оцінку створених об'єктів за собівартістю згідно калькуляції відповідно до одного з ключових принципів бухгалтерського обліку.

Оцінка інтелектуального продукту за витратами на створення об'єктів критикується багатьма вченими економістами і обліковцями. Н.М. Малюга зазначає, що це призводить до наступних наслідків: 1) зниження вартості майна підприємства; 2) зниження витрат підприємства в частині нематеріальних витрат і амортизаційних відрахувань спричиняє невиправдане зниження собівартості і завищення прибутку; 3) зниження собівартості спричиняє неповне відшкодування реальної суми поточних витрат з виручки підприємства [133, с. 323-324].

П.П. Крайнев зазначає, що затратні методи оцінки використовуються на початкових етапах життєвого циклу ОПВ, які стосуються соціальної сфери, космосу, оборонних програм тощо [116, с. 277].

Ми вважаємо, що основою обліку має бути узагальнення інформації про всі витрати, понесені на створення об'єкта, що допоможе визначати ефективність використання продукту, його окупність. Такі дані складають основу експертної оцінки інтелектуальної власності. Тому повне заперечення оцінки за собівартістю послабить контрольну та інформаційну функції обліку. Крім того, з метою забезпечення дотримання принципів фінансового обліку відповідно до діючих в Україні П(С)БО, і водночас для отримання (накопичення) інформації про сукупні витрати на створення об'єкта інтелектуальної власності, доцільне ведення управлінського обліку в розрізі окремих об'єктів, центрів відповідальності і часових періодів. Таким чином ми досягнемо гармонізації в облікових процедурах щодо фінансових і управлінських аспектів, що в свою чергу надасть можливість формувати потрібні інформаційні масиви стосовно витрат на створення інтелектуальних продуктів в залежності від запитів користувача і за будь-який часовий період. Накопичення інформації за центрами відповідальності сприятиме посиленню контрольної функції обліку, яка передусім проявиться у перевірці виконання кошторисних витрат на створення об'єктів інтелектуальної власності і виявлення рівня відповідальності окремих керівників і виконавців у разі наявних суттєвих відхилень. Аналіз таких відхилень дасть можливість розробити альтернативні варіанти для прийняття рішень щодо усунення недоліків, які

спричинили відхилення, та провести розрахунки для підтвердження ефективності і доцільності подальших витрат на створення об'єктів інтелектуальної власності. Запропонована нами методика повного наскрізного ведення обліку витрат на створення об'єктів інтелектуальної власності за історичною собівартістю є єдино виправданою з точки зору збереження інформації для поетапної оцінки і визначення ефективності для запобігання ризиків і невинуватених втрат в цілому по підприємству.

2.2. Методи експертної оцінки об'єктів інтелектуальної власності

З метою оцінки об'єктів інтелектуальної власності, у відповідності до міжнародних стандартів оцінки та Національного стандарту №4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності", використовуються витратний, ринковий (порівняльний) або доходний підходи. Для кожного з них передбачені свої методи (табл.Л.2 додатку Л). Частина методів відповідає тим, що використовуються в бухгалтерському обліку в залежності від наявної доступної інформації про нематеріальні активи (рис.2.1) і конкретного випадку оцінки.

Як видно з рисунку 2.1, методи ринкового та витратного підходу, передбачені в національних стандартах оцінки, використовуються в бухгалтерському обліку: витратного (без врахування фактору часу) – безпосередньо бухгалтером, ринкового – із залученням незалежного оцінювача.

Застосування міжнародних підходів до оцінки дозволяє отримати оціночну вартість - це така вартість, яку підприємство сплатило б за актив у разі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, виходячи з наявної інформації [90, с.59]. Згідно Національного стандарту № 1 "Загальні засади оцінки майна і майнових прав" від 10 вересня 2003 р. № 1440, оціночна вартість - вартість, яка визначається за встановленими алгоритмом та складом вихідних даних [164].

Витратний підхід до оцінки вартості реалізується за допомогою трьох методів: початкових витрат, відновної вартості, вартості заміщення [88, с.89]. Він полягає у визначенні сукупних витрат на відтворення об'єкта інтелектуальної власності, який оцінюється в

поточних цінах на дату оцінки, при цьому враховуються наслідки інфляції. Тобто за допомогою методу приведення визначається теперішня вартість всіх витрат. З цією ціллю використовується коефіцієнт приведення.



Рис 2.1. Співставлення методів оцінки майнових прав інтелектуальної власності з методами, передбаченими П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»

Відповідно до методу початкових витрат, вартість нематеріальних активів визначається за бухгалтерською звітністю підприємства за кілька останніх років. При цьому увага звертається на величину таких витрат і термін створення активів. Вартість об'єкта інтелектуальної власності обчислюється як різниця між величиною витрат, що коригувалися, і нарахованою амортизацією [201, с.146]. Використання цього методу оцінки для нематеріальних активів виготовлених

власними силами з вираженими ознаками розробок за відсутності інфляції і нетривалому часі виконання робіт, дасть ідентичні результати з методом, передбаченим п.17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [188].

Згідно методу відновної вартості, складається нова калькуляція можливих витрат на створення оцінюваного об'єкта інтелектуальної власності. На думку деяких авторів [88; 241], метод відновної вартості є найбільш прийнятним способом розрахунку вартості унікальних нематеріальних активів. Відновна вартість активу визначається як сума витрат, необхідних для створення нової точної копії оцінюваного активу. Звичайно, розрахунки таких витрат мають ґрунтуватися на сучасних цінах на сировину, матеріали, комплектуючі вироби та на середньогалузеву вартість робочої сили відповідної кваліфікації [201, с.147]. Метод вартості заміщення використовується за наявності інформації про мінімальну ціну придбання об'єкта з аналогічною корисністю.

При визначенні вартості деяких об'єктів права інтелектуальної власності, наприклад порід тварин, сортів рослин, розрахувати первісну вартість, виходячи з суми фактичних витрат, практично неможливо [153, с.13]. Створення нових сортів і порід триває багато років (від 5 до 15 років), не кожен селекційний центр і племінне господарство має інформацію про те, скільки коштує новий сорт чи порода. Ці витрати в бухгалтерському обліку не капіталізуються та не узагальнюються у жодному документі. Тому, з метою облікового забезпечення вартісної оцінки об'єктів, важливою є розробка спеціальних реєстрів витрат на створення, інформація з яких забезпечить незалежних оцінювачів даними для оцінки та пришвидшить сам процес обчислення вартості.

Метод початкових витрат передбачає визначення вартості нового сорту чи породи сумуванням понесених на їх створення витрат. Проте, точно виміряти витрати унікальної інтелектуальної праці є неможливо, що вказує на обмеженість у його застосуванні. Метод відновної вартості для об'єктів інтелектуальної власності не знаходить широкого використання через складність і непередбачуваність технологічного процесу. Із-за відсутності активного ринку селекційних продуктів, винаходів, промислових зразків використання методу вартості заміщення також не дає бажаних результатів.

Тому основними обмеженнями у застосуванні витратного підходу для оцінки об'єктів інтелектуальної власності сільського господарства є:

- тривалість і непередбачуваність сукупності технологічних операцій виробничого процесу при створенні об'єкта;
- неповна оцінка інтелектуальної складової;
- неможливість повторного проведення розробок з метою отримання ідентичних результатів;
- відсутність достовірної інформації щодо понесених витрат на об'єкти інтелектуальної власності, які вже перебувають у розробці та ін.

На думку професора Г.С. Прокоп'єва, витратний підхід може бути використаний для визначення вартості нових сортів селекційних центрів при відсутності ринкової інформації по подібних об'єктах [201, с.35]. Однак, ми вважаємо, що використання цього методу є виправданим при виконанні наступних умов: по-перше, додаткова розробка документа-відомості, в якому протягом 5-15 років буде узагальнюватись інформація про витрати на сорт (породу) на основі технологічних карт і супутніх витрат (податки, правова охорона і ін.), які відносяться до конкретного об'єкта; по-друге, метод застосовувати тільки щодо тих сортів і порід тварин, що зараз знаходяться в розробці і по яким можливо зібрати всі понесені щорічні витрати. На сьогоднішній день взагалі відсутня інформація про собівартість порід і сортів як загальною сумою, так і річних витрат окремо, що унеможливорює застосування коефіцієнтів приведення.

Основні переваги і недоліки у застосуванні витратного підходу для оцінки інтелектуальної власності в сільському господарстві наведені на рис 2.2. Ринковий (порівняльний) підхід передбачає визначення ринкової вартості на основі порівняльного аналізу продажу об'єктів інтелектуальної власності (аналогів) або визначення безпосередньої реалізаційної ціни продукції нових сортів і порід.

Для визначення ринкової вартості нових сортів та порід на основі порівняльного аналізу необхідна наступна інформація:

- біологічні, екологічні, економічні і технічні характеристики об'єктів;
- характеристики ринку, обсяг реалізації сортів і порід конкурентів, витрати на придбання прав, чистий дохід від використання об'єкта інтелектуальної вартості.

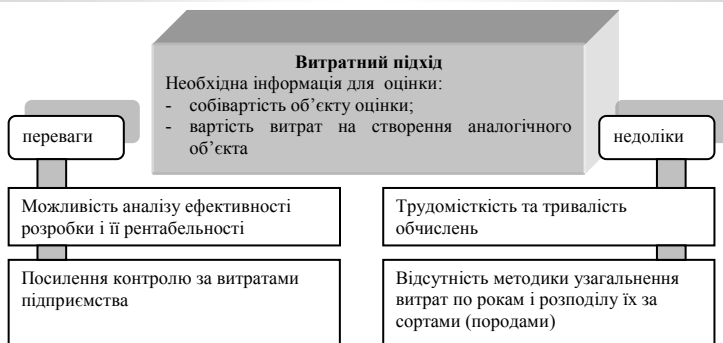


Рис.2.2. Переваги і недоліки у застосування витратного підходу для оцінки інтелектуальної власності в сільському господарстві

На відміну від традиційних товарів, використання даного підходу для оцінки об'єктів інтелектуальної власності має такі обмеження:

- щоб на ринку було не менше 3-5 об'єктів інтелектуальної власності (аналогів), порівнюваних по якості з новим сортом чи породою;
- наявність повної і достовірної інформації про якісні параметри об'єктів, що впливають на ціну;
- продавець і покупець мають однакові економічні інтереси.

Крім того, враховуються відмінності в структурі і обсязі прав, що передаються при реалізації. На ринку оригінального та елітного насіння відсутня конкуренція, за допомогою якої формується ринкова і споживча ціна, тому що виробництвом селекційної продукції займаються в основному наукові організації, в яких не досліджуються загальні обсяги виробництва певних сільськогосподарських культур і практична потреба в насінні, а завдання, які стоять перед сільськогосподарськими виробниками, не доводяться до відома наукових організацій і підприємств.

Обґрунтуванням доцільності використання ринкового підходу може бути те, що вартість не може визначатись загальними витратами на їх виробництво, так як створюються творчою працею науковців. Ціна селекційних досягнень встановлюється не загальними витратами на їх створення, а споживчою вартістю (корисністю), що може забезпечити отримання додаткового прибутку (надприбутку) [201, с.36]. Нові сорти рослин і породи тварин з унікальними споживчими

якостями реалізуються за більш високими цінами, що, однак, повинно забезпечувати отримання максимального прибутку покупцем при мінімальних витратах на придбання. Ринковий метод доцільно застосовувати при визначенні ціни результатів використання права інтелектуальної власності, тобто насіння еліта, першої і другої репродукції, а також тварин певної породи. Ринкова ціна насіння нового сорту за Г.С. Прокоп'євим [201, с.35] розраховується за формулою 2.1:

$$РЦ = \frac{В \cdot (1 + Н) \cdot К}{З} + ПДВ, \quad (2.1)$$

де РЦ - ринкова ціна насіння, грн.;

В – сукупні витрати, грн.;

З – збір елітного насіння, т.;

Н – норма прибутку, %;

К – сортова надбавка в разях.

Сортова надбавка уособлює якісну цінність сорту (приріст урожайності, підвищений вміст білка, жиру, цукру, крохмалю, вітамінів; стійкість рослин до несприятливих умов – морозів, засухи, хвороб, надмірної вологи, шкідників, скорочення втрат в порівнянні з використовуваними сортами).

Насіння, на яке поширюються права інтелектуальної власності, на практиці оцінюється виходячи із справедливої вартості товарної продукції (зерна) та сорт надбавки (2.2).

$$P = БЦ \cdot (1 + K) + ПДВ, \quad (2.2)$$

де БЦ – біржова ціна 1 тонни сільськогосподарської продукції, грн.;

К – сортова надбавка, %.

Розмір надбавки за сортність встановлюється за рекомендаціями Міністерства аграрної політики самостійно кожним підприємством. Наприклад, на сільськогосподарських підприємствах Волинської області середня націнка становить в межах 120-400% в залежності від якості насіння і його репродукції. (рис.2.3).

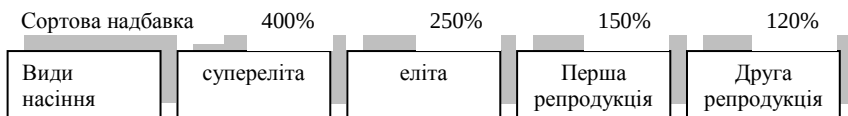


Рис.2.3. Розмір сортнадбавки на види насіння

Така схема визначення вартості враховує збільшення витрат на виготовлення більш якісного насіння і втілює досягнення вітчизняних науковців XX століття, коли інтелектуальна власність не обліковувалась. Використання цього методу спрощує оцінку матеріальної складової інтелектуальної власності завдяки використанню загальнодоступних даних про вартість звичайної продукції, однак не враховуються переваги одного сорту над іншим.

Існують інші перешкоди застосування ринкового підходу. Ринок інтелектуальної власності знаходиться в стані зародження, тому встановлення об'єктивної ціни на сорт чи породу є проблематичним. Зібрати дані про реалізацію подібних об'єктів інтелектуальної власності важко, тому що їх дуже мало або вони взагалі відсутні. Розрахувати дійсні переваги селекційних досягнень можна лише через певний період (збір урожаю чи отримання приплоду), після якого формується репутація і дійсна ринкова ціна інтелектуального продукту. Переваги і недоліки ринкового підходу наведено на рис.2.4.

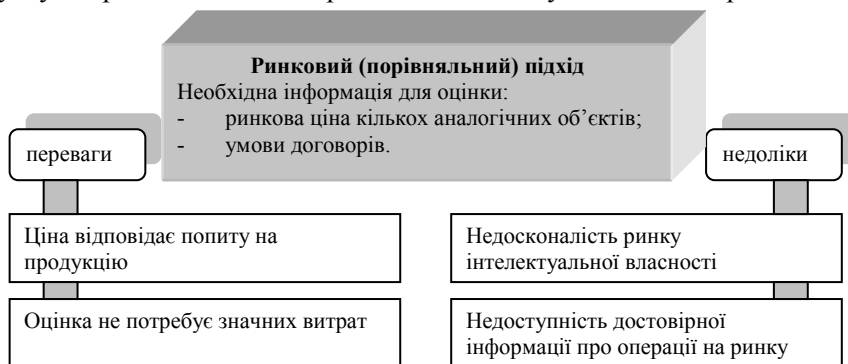


Рис.2.4. Переваги і недоліки у застосуванні ринкового підходу для оцінки інтелектуальної власності в сільському господарстві

Доходний метод оцінки селекційного продукту ґрунтується на величині доходів, що очікуються від використання їх виробниками в майбутньому. Цей підхід реалізується за допомогою методів: капіталізації прибутків, дисконтування майбутніх грошових прибутків, залишкових прибутків. При цьому враховуються сума майбутніх доходів, терміни і тривалість отриманих прибутків. Для розрахунку економічного ефекту використовуються дані, отримані в результаті вивчення поточної кон'юнктури ринку, прогнозу і

експертним методом. Використання доходного підходу передбачає визначення витрат, необхідних для забезпечення нормального функціонування підприємства при використанні інтелектуального продукту, а також чистого прибутку від їх використання. Враховуються коефіцієнт інфляції і капіталізації (переведення майбутнього чистого доходу до теперішньої вартості), а також ступінь ризику, пов'язаний з дохідністю використовуваного сорту чи породи.

На жаль, в сільському господарстві не розроблені види основних коефіцієнтів приведення (норми повернення), які використовуються для капіталізації доходів при оцінці об'єктів інтелектуальної власності, різновиди ставок капіталізації і поточної вартості, частки прибутків, які відносяться до використовуваних в роботі інтелектуальних продуктів і ін. Для цього методу також необхідна інформація про величину фактичних витрат на селекційну продукцію. Складності у застосуванні доходного підходу полягають у невизначеності майбутніх економічних вигод, які очікуються від них, та періоду їх отримання.

В працях науковців [40; 88] пропонується визначати вартість прав на інтелектуальну власність за допомогою методу звільнення від роялті. Вартість активу згідно цього методу визначається на підставі умовного припущення, що вся інтелектуальна власність, яка використовується підприємством, йому не належить. Тоді частину виручки підприємство мало б виплачувати у вигляді винагороди (роялті) власникам цієї інтелектуальної власності. Насправді ж цю частину виручки підприємство залишає в себе і вважає додатковим прибутком, який створюється даним нематеріальним активом. Вартість грошових потоків, сформованих на підставі цього прибутку, беруть за ринкову вартість оцінюваного активу [201, с.146]

Вартість ліцензії, визначена на базі роялті, передбачає розрахунок обсягу реалізованої продукції, ціну одиниці продукції, ставку роялті. Ці всі величини також формуються на ринку. В літературі, зокрема В.І.Мухопад [156], подаються ставки роялті по різних галузях, однак сільське господарство не згадується. Інформація про укладення ліцензійних договорів на світовому ринку систематизується в спеціалізованих фірмах і подібні бази даних мають конфіденційний характер [88, с.91].

Доходи селекційних центрів складаються із прибутку від реалізації насіння та вартості ліцензій, а також надходження коштів

від надання науково-технічних послуг ліцензіатам, або ж як різниця між прибутками, отриманими від посіву елітного насіння і аналогів, в розрахунку на одну тону або одиницю площі.

Різновидом дохідного методу є рейтинговий, який пропонується використовувати у сільському господарстві. Він враховує річний урожай, біржову ціну продукції, запланований термін і обсяг використання об'єктів права інтелектуальної власності. Вартість прав на об'єкти інтелектуальної власності розраховуються за формулою 2.3.

$$C_v = O_r \cdot C_r \cdot O_z \cdot T_p, \quad (2.3)$$

де O_r – річний урожай, т/га;

C_r – біржова ціна вирощеної продукції, т/га;

O_z – запланований обсяг використання прав на об'єкти інтелектуальної власності, га;

T_p – запланований обсяг використання прав на об'єкти інтелектуальної власності, роки [153, с.16].

Переваги та обмеження у застосуванні дохідного підходу до оцінки об'єктів інтелектуальної власності наведено на рисунку 2.5.

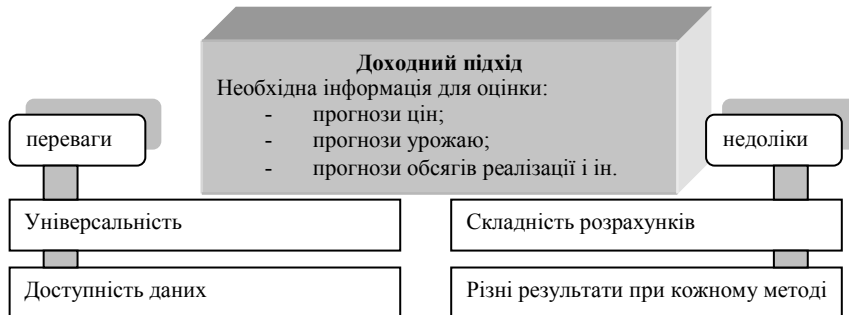


Рис.2.5. Переваги і недоліки у застосуванні дохідного підходу для оцінки інтелектуальної власності в сільському господарстві

Економічна література [156; 252] містить аналіз використання витратного, дохідного і ринкового підходів при оцінці об'єктів інтелектуальної власності (табл. 2.6).

Дані таблиці 2.6 свідчать, що в більшості випадків використовується дохідний підхід при оцінці об'єктів інтелектуальної власності, однак деякі науковці [129; 88] висловлюють іншу точку

зору, тобто основним вважають ринковий підхід, наголошуючи на його універсальності.

Таблиця 2.6.

Ефективність підходів до оцінки різних об'єктів інтелектуальної власності

Об'єкти оцінки	Основний підхід	Другорядний підхід	Неефективний підхід
Патенти і технології	Дохідний	Ринковий	Витратний
Торгові марки і найменування	Дохідний	Ринковий	Витратний
Авторські права	Дохідний	Ринковий	Витратний
Навчений персонал	Витратний	Дохідний	Ринковий
Програмне забезпечення управління	Витратний	Ринковий	Дохідний
Виробниче програмне забезпечення	Дохідний	Ринковий	Витратний
Клієнтська база	Витратний	Дохідний	Ринковий
Франчайзингові права	Дохідний	Ринковий	Витратний
Корпоративна практика і методика	Витратний	Дохідний	Ринковий

В.Г. Зінов вважає, що ринкова вартість – розрахункова величина, яка відповідає самій високій ціні із реально можливих для продавця і самій низькій ціні із реально можливих для покупця, вона є найбільш об'єктивною [88, с.87]. На думку проф. Г.С. Прокоп'єва, в оціночній діяльності основною формою вартості також виступає ринкова. В залежності від цілей оцінки, а також враховуваних при її проведенні факторів, використовуються інші види оцінки [201, с.32].

Проте, в сільському господарстві наявні умови, які зумовлюють обрання інших методів для оцінки інтелектуальної власності. Незважаючи на широке застосування дохідного підходу, науковці вказують на потребу у перевірці його результатів із застосування витратних методів. Зокрема В.О.Батіщев [6] та М.В.Плекан [182] наголошують, що вартість об'єктів інтелектуальної власності не може бути меншою за суму фактичних витрат. В Методичних рекомендаціях щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізації [146, с.27] для оцінки новостворених об'єктів інтелектуальної власності рекомендовано

використовувати фактичні витрати з врахуванням зміни індексу цін (2.4).

$$ПВ = ФВ \cdot \frac{I_{ц2}}{I_{ц1}}, \quad (2.4)$$

де ПВ – первісна вартість об’єкта, грн.;

ФВ – фактичні витрати на створення об’єкта, грн.;

$I_{ц2}$ – індекс цін на дату оцінки;

$I_{ц1}$ – індекс цін на дату створення об’єкта.

Ці ж автори зазначають, що визначити фактичні витрати практично неможливо через відсутність даних про понесені витрати протягом значного відрізка часу, тому первісна вартість цих об’єктів може визначатись виходячи із витрат на розробку, які виникають з моменту повідомлення керівництва про створення об’єкта права інтелектуальної власності [146, с.42]. На нашу думку, такі рекомендації суттєво занижують собівартість сорту.

Сільськогосподарські підприємства тільки розпочали проводити оцінку інтелектуальної власності. Складність, трудомісткість та широке використання прогнозних даних і експертних оцінок спричиняють труднощі у застосуванні наведених вище підходів до оцінки.

Важливою причиною неможливості використання витратного підходу є відсутність в наукових організаціях щорічного по етапах і за весь період обліку калькуляційних витрат по кожному винайденому сорту (породі) і тих, що знаходяться в розробці. Для використання основних міжнародних підходів до оцінки необхідна облікова інформація, якої часто немає на підприємствах через відсутність відповідних методик її узагальнення..

В наукових організаціях обліковуються тільки сукупні витрати по всім сортам незалежно від того, завершився процес створення чи вони ще знаходяться в селекційній роботі. В сукупні витрати включаються і витрати по тим сортам (породам), які вже вибракувані (не пройшли патентну експертизу) чи будуть вибракувані в кінці селекційного періоду. Крім того, у витрати включаються витрати на пошукові роботи, теоретичні дослідження, проведення експериментів, дослідів, послуги сторонніх організацій, правову охорону нового сорту. Складності у застосуванні ринкового підходу до оцінки селекційних продуктів полягають у відсутності сформованого ринку

порід та насіння нових сортів. Поки що селекційні центри і племінні господарства займають монопольне становище у виробництві та торгівлі оригінальним і новим насінням сільськогосподарських культур.

Доходний метод оцінки не застосовується сільськогосподарськими підприємствами у зв'язку зі складністю визначення норми прибутку і проведення перерахунку майбутнього доходу в поточну вартість об'єкта. Крім того, потрібна об'єктивна інформація про поточні ціни на ринку.

На сьогоднішній день ціни на об'єкти селекції визначаються суб'єктами самостійно, можна сказати стихійно, єдині підходи відсутні. Найширше використовуються договірні ціни, що встановлюються в результаті переговорів покупця і продавця та фіксуються в договорі. Цей же метод використовується в науково-дослідних інститутах Росії тільки з деякими уточненнями: встановлюється верхній і нижній рівні ціни. Верхній рівень ціни визначається як сума витрат на створення нового сорту і скупного економічного ефекту від залучення даного сорту у виробництво. Нижній рівень ціни встановлюється як сума всіх економічно обґрунтованих витрат на виведення нового сорту, включаючи відповідні податки і збори. Договірна ціна, як правило, визначається між цінами нижнього і верхнього рівнів за згодою сторін [91, с.13].

В Україні на державних сільськогосподарських підприємствах створені і виявлені під час інвентаризації об'єкти інтелектуальної власності оцінюються згідно наказу Фонду держмайна України від 13.12.2005 року № 3162 щодо оцінки об'єктів права інтелектуальної власності, які перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування їх до нематеріальних активів підприємства [163]. Оцінка на державних підприємствах, на відміну від підприємств інших форм власності, передбачає використання відновлюваної вартості - вартість відтворення об'єкта у ринкових умовах на дату оцінки, який за своїми ознаками може бути адекватною функціональною заміною об'єкта оцінки (без урахування зносу).

Методикою оцінки майнових прав інтелектуальної власності, затвердженої Наказом Фонду Державного майна України від 25.06.2008 року № 740, зареєстровано в Міністерстві юстиції 06.08.2008 року № 726/15417, затверджено порядок експертної

оцінки об'єктів державної власності професійними оцінювачами. Пріоритетною встановлено оцінку за дохідним підходом, витратний рекомендується лише для розробників. Для підприємств не бюджетної сфери вибір методів оцінки є більш широким.

Ми вважаємо, що розробникам об'єктів інтелектуальної власності необхідно в першу чергу віддавати перевагу методам витратного підходу при проведенні оцінки, що дасть можливість аналізувати ефективність роботи і вести облік з дотриманням вимог вітчизняних положень, особливо тим підприємствам, що займаються селекцією. Хоча ці методи дуже трудомісткі, їх слід застосовувати і підприємствам-користувачам прав інтелектуальної власності, з метою співставлення та перевірки інших методів оцінки.

Сільськогосподарські підприємства в будь-якому випадку повинні узагальнювати інформацію по витратах на кожен сорт чи породу, що потребує додаткової розробки методики їх обліку. Відставання у створенні методичної бази в сфері оцінки інтелектуальної власності в сільському господарстві не дозволяє достовірно оцінити рівень використання ресурсів наукових організацій та вести облік частки доходів від використовуваних об'єктів інтелектуальної діяльності у фінансових результатах підприємства, аналізувати рентабельність сортів і порід.

На думку більшості дослідників питань теорії та методології бухгалтерського обліку [24; 105; 227], історична собівартість забезпечує об'єктивність обліку та звітності. Первісна вартість придбання – це об'єктивна величина, яка дійсно існувала, в той час як ринкова вартість – це лише міркування про те, якою вона може бути [24, с.40]. Переоцінка до справедливої вартості спричинює зниження прибутку за рахунок завищення витрат на амортизацію та позбавляє підприємця менеджерського ефекту від своєчасності придбання необоротних активів за більш низькими цінами. Крім того, прихильники цього підходу не вбачають в амортизації функцію відтворення, а обмежуються функцією розподілу вартості за періодами корисного використання [119, с.189]. При цьому слід враховувати, що використання первісної вартості неналежним чином захищає права власників [153, с.13].

Витрати на створення об'єктів права інтелектуальної власності можуть бути складовою частиною витрат, що визначають оцінку прав, і враховуватися у разі визначення прибутку від використання об'єктів

права і не повинні бути основним чинником, що впливає на ціну прав. Вітчизняними та зарубіжними вченими [33; 140; 238] відмічається втрата позицій бухгалтерського обліку за собівартістю у зв'язку з великими розбіжностями між обліковою і ринковою вартістю активів.

На нашу думку, вартість, обчислена за допомогою методів витратного підходу, повинна становити нижню межу оцінки, з метою забезпечення рентабельності об'єктів (2.5).

$$\boxed{\text{Облікова вартість об'єкта інтелектуальної власності}} \geq \boxed{\text{Собівартість об'єкта інтелектуальної власності (визначена за методами витратного підходу)}} \quad (2.5)$$

Облікова вартість об'єктів інтелектуальної власності має дорівнювати мінімум собівартості активів, а не лише витратам, які відображені у складі капітальних інвестицій. Відсутність активного ринку для визначення ринкової вартості вимагає врахування в обліковій практиці інших методів оцінки, ніж переоцінка, для доведення облікової вартості до собівартості. Або ж використання не тільки ринкової вартості для переоцінки, але й вартості визначеної незалежним оцінювачем з використанням інших підходів. Відповідні положення пропонуємо передбачити у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [188].

В таблиці Л.3 додатку Л наведено основні формули для обчислення вартості об'єктів інтелектуальної власності, застосування яких потребує спеціальних знань. Використання послуг оцінювачів, через значну їх вартість, не стане альтернативним варіантом проведення оцінки на сільськогосподарських підприємствах. Для них слід передбачити первісне відображення створених та придбаних об'єктів за фактичною собівартістю з врахуванням зміни індексу цін.

Результати дослідження засвідчили, що для оцінки унікальних об'єктів інтелектуальної власності, до яких належать сорти рослин і породи тварин, створених випадково, щодо яких відсутній активний ринок, в обліку можна використати тільки оціночну вартість. Передбачення такої вартості в обліку сприятиме відображенню нематеріальних активів на балансі підприємства.

Розробка максимально простих методів оцінки, які базуються на фактичній собівартості об'єктів, допоможе працівникам бухгалтерії *сільськогосподарських підприємств* без залучення сторонніх спеціалістів *проводити попередню оцінку* для розрахунку можливої ціни реалізації, рентабельності розробок, ефективності досліджень.

РОЗДІЛ 3

ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСТКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ І В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

3.1. Особливості обліку інтелектуальної власності в діяльності сільськогосподарських підприємств

Сільськогосподарське виробництво має свою специфіку, з якою пов'язані постійна потреба у зростанні ефективності головного засобу виробництва - землі, підвищення генетичного потенціалу продуктивності тварин і рослин, ефективне використання машин й ін. Однією з важливих передумов збільшення виробництва сільськогосподарської продукції є прискорення науково-технічного прогресу шляхом запровадження досягнень науки, що забезпечує підвищення урожайності від 20 до 50% [141, с.18].

Вітчизняними науковцями [181; 196; 243 та ін.] відмічається залежність обліку від галузі діяльності: «Аграрне виробництво порівняно з іншими галузями національної економіки має ряд суттєвих особливостей, воно характеризується складними умовами і непередбачуваністю при одержанні результатів» [195, с.68]

За даними Державного комітету статистики України у Волинській області протягом 2003 - 2008 років було використано 749 охоронних документів на об'єкти інтелектуальної власності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1
Характеристика діяльності підприємств Волинської області по набуттю прав інтелектуальної власності і їх використанню

№ з/п	Показник	2003		2004		2005		2006		2007		2008		Разом	
		Отримано	Використано	Отримано	Використано	Отримано	Використано	Отримано	Використано	Отримано	Використано	Отримано	Використано	Отримано	Використано
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1	Кількість отриманих охоронних документів, в т.ч.	34	161	29	268	42	248	42	233	147	43	82	41	376	994

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.1	Винаходи	24	-	22	4	9	3	9	2	64	2	-	5	128	16
1.2	Корисні моделі	7	2	4	1	27	12	30	12	68	34	8	35	144	96
1.3	Промислові зразки	3	5	3	8	6	8	3	6	15	7	9	1	39	35
1.4	Раціоналізаторські пропозиції	-	154	-	255	-	225	-	213	-		65		65	847

Тільки 2 об'єкта, згідно даних статистики, у 2006 році було використано на сільськогосподарських підприємствах, що становить 0,3%. Незначна кількість об'єктів інтелектуальної власності, які використовуються в сільському господарстві, пояснюється несуттєвим статистичним спостереженням. Не всі сільськогосподарські підприємства подають звітність щодо набуття і використання прав на результати творчої діяльності людини, що не дає можливість оцінити інтелектуальний потенціал сільськогосподарських підприємств України.

Умови сільськогосподарського виробництва ставлять свої вимоги щодо переліку об'єктів інтелектуальної власності, які використовуються в процесі діяльності. За даними анкетування, проведеного на 30 підприємствах Волинської області, перелік яких подано в табл.М.1 додатку М, наявні наступні об'єкти інтелектуальної власності та документи, що засвідчують майнові права на них (таблиця 3.2). Зразок анкети наведено у додатку Н.

Опитування проводилось на 30 підприємствах (29% від загальної сукупності), які внесені до державного реєстру виробників оригінального, елітного та репродукційного насіння та/або належать до підприємств (об'єднань) з племінної справи, племрепродукторів та племзаводів, що пов'язано з намаганням ідентифікувати господарства, на балансі яких повинні відображатись нематеріальні активи. Перелік всіх сільськогосподарських підприємств Волинської області, які належать до наведеної категорії господарств, наведено в додатку П. Частка досліджуваних підприємств у загальній кількості сільськогосподарських підприємств Волинської області становить 10%.

Таблиця 3.2

Перелік об'єктів інтелектуальної власності, які використовуються на досліджених сільськогосподарських підприємствах Волинської області

№ з/п	Назва об'єкту інтелектуальної власності згідно ЦКУ	Приклади об'єктів	Наявність охоронних документів	
			Назва	К-сть
1	Сорт рослин	Озиме жито: «Паллада», «Ірина»	Патенти	2
2	Порода тварин	Волинська м'ясна	Авторське свідоцтво	1
3	Винахід, корисна модель, раціоналізаторська пропозиція	Пружинні борони, модульні ґрунтообробні та посівні багатомашинні агрегати	Патенти, свідоцтва	4
4	Ноу-хау	Науково-обґрунтовані системи ведення землеробства і насінництва, ресурсозберігаючі технології вирощування сільськогосподарських культур, раціональні системи підвищення родючості ґрунтів, системи захисту картоплі від карантинного шкідника – золотистої нематоди	Відсутні	-
5	Договори щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності	Невиключні ліцензії на право розпоряджатись сортами рослин, промисловими зразками	Ліцензійні договори	12

Племінне свідоцтво (сертифікат) - документ встановленої форми про походження, продуктивність, тип та інші якості тварин, складений на основі даних офіційного обліку продуктивності. Наявність свідоцтва про реєстрацію племінного стада в Державному племінному реєстрі є обов'язковою умовою при реалізації племінних (генетичних) ресурсів для відтворення та при видачі племінних свідоцтв (сертифікатів). Свідоцтво засвідчує, що його отримувач володіє матеріальною основою та генетичними ресурсами для розведення і реалізації племінної худоби і має на це право. Його логічно обліковувати як право займатись певним видом діяльності на рахунку 127 «Інші нематеріальні активи» згідно Інструкції плану рахунків [97].

Відсутність законодавчого забезпечення ліцензійної діяльності у сфері використання порід тварин і документів, які засвідчують майнові права на породу, вказують на неможливість відображення порід у складі об'єктів інтелектуальної власності. Так як бухгалтерському обліку передують розробка відповідних законодавчих і нормативно-правових актів, то на сучасному етапі порода тварин може вважатись тільки складовою інших нематеріальних активів підприємства до запровадження нових правил користування правами на неї.

Як видно з таблиці 3.2, тільки на досліджених 30 підприємствах наявно об'єктів інтелектуальної власності більше, ніж зазначено в статистичній звітності. Багато об'єктів, незважаючи на затребуваність і корисність, не оформлені належним чином, внаслідок чого вони не реалізуються як окремі активи. Проаналізувавши склад об'єктів, які використовуються на сільськогосподарських підприємствах, можна відмітити призначення більшості з них для використання на землі – основного засобу сільськогосподарського виробництва.

Особливості сільськогосподарської діяльності, а саме: використання землі, біологічне походження результатів діяльності, середня тривалість виробничого циклу - один рік, змінність природнокліматичних факторів та державна підтримка галузі впливають на організацію всього облікового процесу на підприємстві, в тому числі інтелектуальної власності. В сільському господарстві продукція не виробляється, а вирощується, тобто отримується в результаті застосування технологій з метою впливу на живі організми – рослини і тварини, які становлять основу породи чи сорту.

Розробкою об'єктів інтелектуальної власності в рослинництві і тваринництві для АПК можуть займатись тільки ті підприємства, які мають сільськогосподарські землі (власні чи орендовані), що відповідають умовам певної кліматичної зони. Причому отримані результати селекції будуть придатними для такої ж землі у цих же природнокліматичних умовах. Це ж саме стосується порід тварин, які будуть давати найкращі результати в аналогічних умовах і при відповідному раціоні. Засоби захисту рослин, конструкції сільськогосподарських машин також враховують особливості місцевості і кліматичні умови. Все це впливає на визначення можливих користувачів об'єктів інтелектуальної власності при проведенні оцінки, розрахунку ставок роялті і т.д.

Біологічне походження тварин і рослин вимагає значних витрат творців інтелектуальної власності на збереження якісних характеристик селекційних продуктів. Спеціальні роботи по захисту сорту (відокремлені поля фітоочистки, прополки й ін.) та породи (попередження схрещувань, раціон, ветеринарний нагляд і ін.) становлять значну частину у витратах підприємств. Без збереження хоча б частини насіння (оригінального), сорт перестас існувати. Для цього Законом України «Про насіння і садивний матеріал» від 26 грудня 2002 року №411-IV [77] передбачено створювати страховий насіннєвий фонд - недоторканий періодично відновлюваний запас насіння в господарствах на випадок неврожаю чи стихійного лиха, основна мета якого – збереження сорту і всіх його ознак.

Для підтвердження якісних характеристик селекційних продуктів законодавством встановлені вимоги до насіння супереліти, еліти, 1 та 2 репродукції, відповідність якого певному сорту визначається Державною насіннєвою інспекцією згідно Правил експертного визначення якості насіння і садивного матеріалу та порядку оформлення заяв [197]. Відповідність тварини певному класу (еліта-рекорд, еліта, 1 клас, 2 клас) також визначається згідно норм, встановлених Інструкцією з бонітування великої рогатої худоби м'ясних порід [95] та інших нормативних актів відповідно до виду тварин. Проведення цих робіт є обов'язковим при реалізації селекційних продуктів, підтвердження їх якості, що також вимагає затрат. Реєстрація тварин в Державному реєстрі сприяє підтримці корисних властивостей зареєстрованих тварин.

Мінімальна тривалість виробничого циклу 1 рік робить процес створення, а відповідно і облік розробок, ще тривалішим, так як проміжок часу між двома операціями в рослинництві становить 1 рік (від посіву до збирання урожаю), в тваринництві великої рогатої худоби до 3 років (від народження потомства до дозрівання), для винаходів, зразків також рік (дослідження в певних кліматичних умовах).

Вплив природних факторів на результати селекції виявляється в неможливості стовідсоткового прогнозування отриманих результатів. Неврожаї через повені і посухи, хвороби можуть призвести до затягування процесу розробки або взагалі зупинити його.

Облік об'єктів інтелектуальної власності виходить на другорядне місце поряд із обліком державної допомоги, пов'язаної із

племінним тваринництвом та сортовим насінням. Відшкодування сортнадбавок господарствам, які купують сортове насіння та дотації на розведення великої рогатої худоби стимулює облік матеріальної складової, права на об'єкти залишаються поза увагою.

Постачальниками інтелектуальної власності в сільському господарстві є науково-дослідні організації Української академії аграрних наук, підприємства з племінної справи, селекційно-гібридні центри, іподроми, контрольно-випробувальні станції, селянські господарства, які мають свідоцтво про право займатись племінною справою, особливістю яких є суміщення наукової та виробничої діяльності, направленої як на отримання, так і на використання нових знань з метою практичного вирішення завдань, що стоять перед сільським господарством. Ситуація з фінансуванням призводить до того, що науково-дослідні установи ведуть облік витрат лише в межах фактично отриманих коштів, адже від них вимагається відзвітування за їх використання. Інші ж витрати, пов'язані з розробкою нових об'єктів інтелектуальної власності, обліковуються без розподілу по культурах, сортах, породах і т.д. На підприємствах інших форм власності отримання сортової надбавки не стимулює ведення обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності та розрахунку їх економічної ефективності. Облікове відображення інтелектуальної власності в якості нематеріальних активів на сільськогосподарських підприємствах Волинської області знаходиться на набагато нижчому рівні, ніж в середньому по Україні. На рисунках 3.1 і 3.2 показано динаміку росту вартості нематеріальних активів на всіх підприємствах та в сільському господарстві Волинської області.

Аналіз статистичних даних вказує на те, що нематеріальні активи, в тому числі об'єкти інтелектуальної власності, практично не відображаються на балансі сільськогосподарських підприємств. У 2003 році вартість нематеріальних активів становить 34,2 тис.грн. (0,0026% в активах), а в 2006 – 53,6 тис.грн. (0,0039%), тільки у 2008 році – 151 тис.грн., що становить біля 10% активів (додаток Р). Як видно рисунків 3.1 та 3.2, в загальному по області темпи зростання вартості нематеріальних активів значно більші за темпи зростання на сільськогосподарських підприємствах, крім періоду 2007-2008 роки.

Підтвердженням показників Держкомстату є дані проведеного анкетування, що наведено в таблиці М.2 додатку М. За його результатами можна стверджувати, що всі підприємства, які в свій

діяльності використовують об'єкти інтелектуальної власності, можна поділити на три групи:

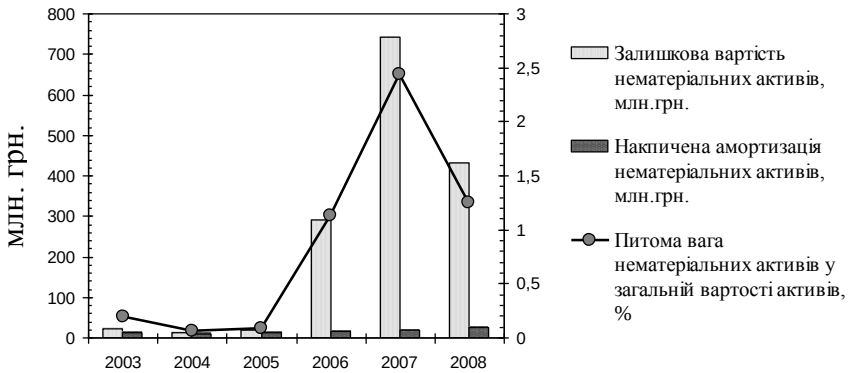


Рис.3.1. Динаміка вартості нематеріальних активів підприємств Волинської області

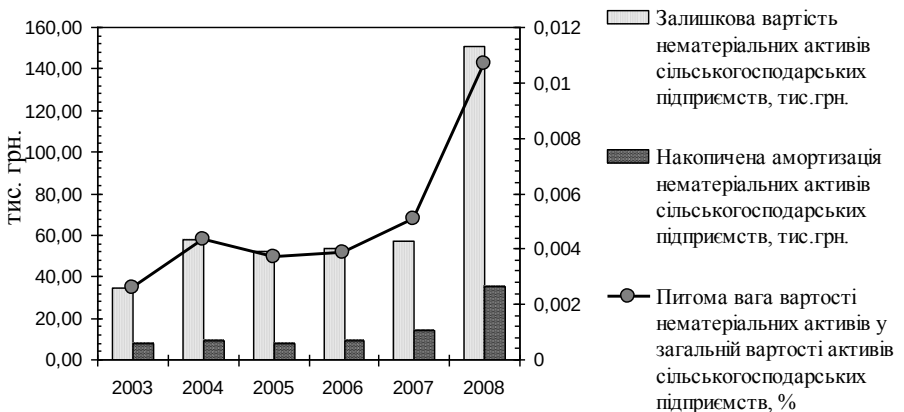


Рис.3.2. Динаміка вартості нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств Волинської області

- підприємства, які мають наукові розробки, нові винаходи, права використання об'єктами інтелектуальної власності, але не оформляють їх через ряд причин, в бухгалтерському обліку нематеріальні активи відсутні;

- підприємства, що мають оформлені і неоформлені результати інтелектуальної діяльності, частина яких відображена в обліку;

- підприємства, які не володіють об'єктами інтелектуальної власності, однак мають активи, що можна віднести до нематеріальних.

Кількісне співвідношення підприємств, які належать до кожної з груп серед 30 досліджених наведено на рисунку 3.3.

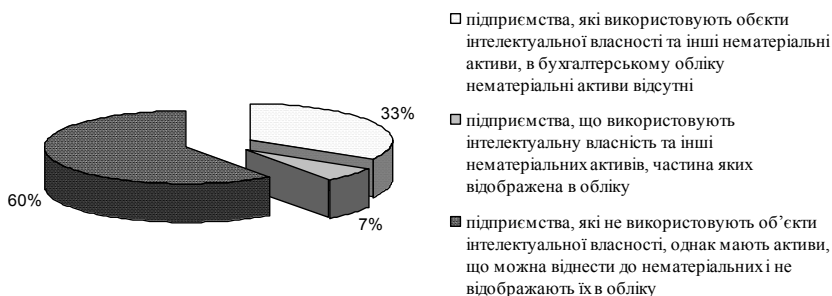


Рис.3.3. Структура підприємств за наявністю об'єктів інтелектуальної власності та відображенням їх в обліку

Як видно на рисунку 3.3, переважають сільськогосподарські підприємства, які використовують тільки нематеріальні активи (60%), об'єкти інтелектуальної власності разом з іншими нематеріальними активами (33%), але не відображають їх в бухгалтерському обліку. З 30 підприємств тільки у 2 в обліку відображено нематеріальні активи (інші нематеріальні активи), на 12 наявні об'єкти інтелектуальної власності та права користування ними, які оформленні згідно чинного законодавства та 5 власних розробок, які опитувані респонденти вважають об'єктами інтелектуальної власності (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Кількість досліджених підприємств, які використовують об'єкти інтелектуальної власності

№ з/п	Показник	Кількість, од
1	Підприємства, на балансі яких обліковуються нематеріальні активи	2
2	Підприємства, які використовують у своїй діяльності об'єкти інтелектуальної власності або мають договір, що засвідчує майнові права користування об'єктом інтелектуальної власності	12
3	Підприємства, які використовують об'єкти, які належать до нематеріальних, але не відображені у їх складі	26

В додатку С наведено чисельність підприємств, які використовують об'єкти інтелектуальної власності та відображають в обліку нематеріальні активи. На кожному з досліджених 30 підприємств є активи, що можна віднести до нематеріальних, необхідним є лише аналіз їх на відповідність критеріям визнання активів, особливо можливості їх оцінки.

Респондентами семи підприємств в анкетах було відмічено використання на підприємстві комп'ютерних програм. Однак більшість з них невідомого походження, що дає підстави стверджувати про неможливість їх включення до складу нематеріальних активів. Патенти на сорт рослин використовуються на 1 підприємстві, патенти на винахід - 1, раціоналізаторська пропозиція - 2, корисна модель - 1, ліцензії на право використання сорту рослин - 12, ліцензії на отримання майнових прав на інші об'єкти інтелектуальної власності -1.

Наведені факти свідчать про недооцінку нематеріальних активів у виробничій діяльності сільськогосподарських підприємств. Для підприємств, що займаються науковими дослідженнями і розробками, важливо відображати їх з метою врахування в собівартості робіт.

Однією з найважливіших галузевих особливостей дослідження і розробки об'єктів інтелектуальної власності в селекції є тривалість 10-15 років. Протягом всього цього періоду здійснюються витрати на виведення нового сорту чи породи. Перелік робіт, пов'язаних із створенням нового селекційного продукту, наведено на рис.3.4.

Як видно з рисунку 3.4, всі роботи можна поділити на етапи досліджень і розробок, як того вимагають п.7-9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [188]. Однак в селекції, за даними Волинського інституту агропромислового виробництва, тільки близько 12% робіт доводяться до кінця і результатом є новий сорт чи порода.

Довготривалість створення об'єктів селекції, невизначеність майбутніх економічних вигод унеможливорює використання методики обліку розробок, передбаченої для інших галузей. Виходячи з принципу обачності, зазначеного в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року №3792-XII [75], який полягає у застосуванні в бухгалтерському обліку методів оцінки, що повинні запобігати заниженню зобов'язань

та витрат і завищенню активів і доходів підприємства, капіталізація таких витрат неможлива.

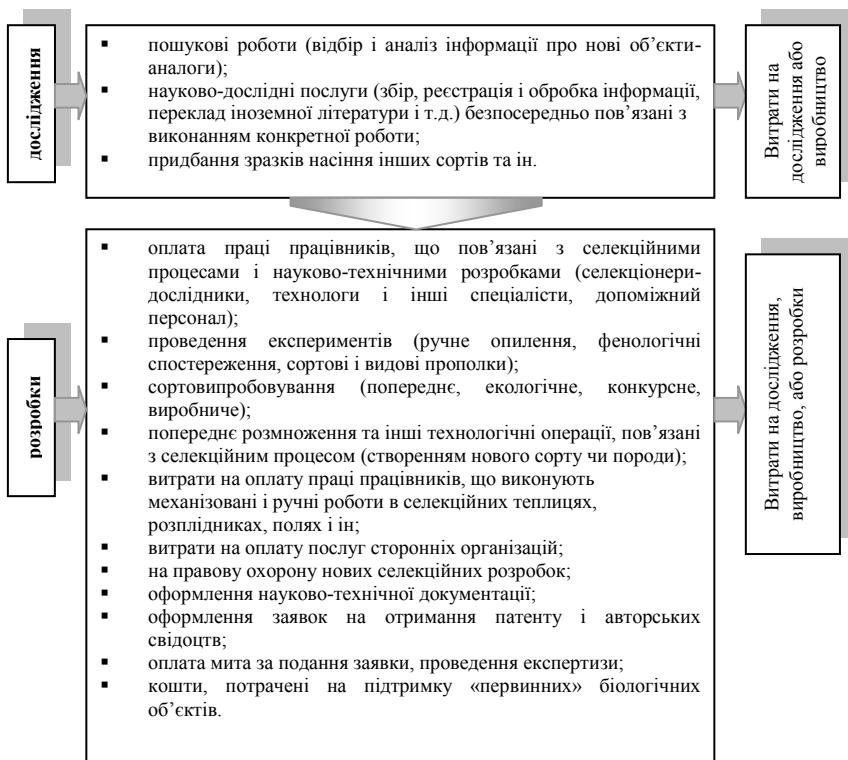


Рис.3.4. Перелік витрат, пов'язаних з дослідженням та розробкою об'єктів інтелектуальної власності в селекції

Створення нового селекційного продукту розпочинається з визначення його майбутніх властивостей та складання карти схрещування. Заплановані щорічні операції з вирощування фіксуються у технологічних картах. В рослинництві технологічні карти складаються на кожен культуру і передбачають наявність наступних планових показників у натуральному та вартісному вираженні: найменування робіт із зазначенням виконавців, сільськогосподарських машин, витрат насіння, паливно-мастильних матеріалів, мінеральних добрив та інших виробничих запасів, тривалість робіт і т.д. В тваринництві складаються технологічні карти

із зазначенням щоденного раціону та робіт по обслуговуванню тварин. В кінці періоду аналізуються отримані матеріали і приймається рішення про доцільність продовження робіт. До технологічної карти вносяться зміни і повторюються всі операції. Цей процес закінчується, коли отримані результати будуть відповідати новому сорту чи породі.

В процесі селекції використовуються інші нематеріальні активи, так як необхідно враховувати здобутки інших селекціонерів (ліцензії на сорти рослин, винаходи і корисні моделі). Ті сільськогосподарські підприємства, що бажають використовувати у своїй діяльності наукові здобутки селекції, які захищені правами на інтелектуальну власність, зобов'язані мати спеціальний дозвіл. У рослинництві це:

- паспорт, що засвідчує право на внесення суб'єкта господарювання до Державного реєстру виробників насіння і садивного матеріалу;
- ліцензія на право оптової і роздрібної торгівлі насінням;
- ліцензійні договори щодо розпорядження майновими правами на сорт рослин. У тваринництві до таких документів належить: атестат на присвоєння статусу племзаводу, племрепродуктора та ін.; свідоцтво на реєстрацію племінного стада в Державному племінному реєстрі; ліцензія на право виробництва, зберігання і реалізації племінних (генетичних) ресурсів;

Біологічне походження рослин вимагає розгляду сортового насіння з точки зору біологічних активів підприємства. В практиці обліку нематеріальних активів поширена ситуація, коли матеріальне втілення права інтелектуальної власності не відображається, адже його вартість незначна і тиражування відбувається шляхом копіювання, а не вирощування з повним використанням вихідного матеріалу. В роботі нами було підкреслено важливість матеріального носія, на якому чи в якому виражені об'єкти інтелектуальної власності для визнання цих прав та контролю за ними. Для сортів рослин і порід тварин реалізація результатів інтелектуальної діяльності (сортового насіння) вимагає використання вихідного матеріалу, який уособлює корисні властивості сорту. Як реалізація права не можлива без реалізації насіння, так і насіння не можна реалізовувати (крім випадків передбачених законодавством) без прав на нього.

В МСФЗ 41 «Сільське господарство» обмежено його дію на нематеріальні активи, які використовуються в галузі. Однак воно поширюється на сортові рослини і племінні тварини, які підпадають

під сферу дії права інтелектуальної власності. Після затвердження П(С)БО 30 «Біологічні активи» вони оцінюються за справедливою вартістю, яка не враховує їх унікальність.

Необхідним є уточнення положення щодо моменту первісного визнання сільськогосподарської продукції, яке в МСФЗ 41 «Сільське господарство» відповідає моменту зібрання урожаю. На нашу думку, сільськогосподарську продукцію (в тому числі сортове насіння) можна оцінювати за справедливою вартістю (або іншим методом) тільки тоді, коли вона отримає якісну оцінку (після сортування, сушіння, отримання результатів аналізу насінневої інспекції і ін.). Тобто первісне визнання сільськогосподарської продукції відбувається не в момент відокремлення від біологічного активу, а в момент завершення технологічного процесу на окремому господарстві. В селекції рослин цим моментом є отримання сертифіката на насіння від Української державної насінневої інспекції, який підтверджує його якість, а відповідно впливає на ціну. Це ж саме стосується тварин, якісні показники яких (конституція, жива маса, екстер'єр та ін., які впливають на їх належність до класу еліта-рекорд, еліта, 1 клас, 2 клас) визначаються у певному віці. Наприклад, корів за живою масою оцінюють у віці 3 і 5 років, за молочністю у віці 210 днів. Ціни на ринку формуються залежно від класу тварин, а належність до певного класу визначається не в момент первісного визнання, а через встановлений період вирощування і відгодівлі.

В зв'язку з тим, що майнові права на об'єкти інтелектуальної власності в сільському господарстві передаються завжди з матеріальним об'єктом (сортове насіння, племінна тварина, конструкція борони), на практиці вони оцінюються разом і відображаються лише як матеріальний об'єкт, нематеріальна складова відсутня.

Опитані респонденти серед основних причин, через які нематеріальні активи не знайшли свого відображення у складі активів, вказали (табл. 3.4) відсутність спеціалістів, які займалися веденням цих операцій з відповідним відображенням обов'язків у посадових інструкціях, були б ознайомлені з методикою обліку. Ці причини взаємопов'язані і потребують дослідження основних моментів організації обліку на підприємствах, бухгалтерського обліку сільськогосподарської продукції, яка уособлює об'єкти інтелектуальної власності.

Таблиця 3. 4

Основні причини не відображення в обліку об'єктів інтелектуальної власності на досліджених сільськогосподарських підприємствах Волинської області

№ з/п	Причина не відображення в обліку інтелектуальної власності	Питома вага, %	Кількість відповідей
1	Немає спеціалістів, які б зайнялись вивченням нормативної бази і оформленням документів	27	19
2	Не вистачає часу	24	17
3	Не знайомі з методикою обліку	14	10
4	Немає потреби	29	21
5	Складність оцінки	6	4
	Разом	100	71

Проведене дослідження дозволяє узагальнити основні характеристики процесу обліку створення об'єктів інтелектуальної власності в сільському господарстві:

- тривалість процесу (робота над новим сортом чи породою може тривати до 10 років і більше);
- щорічне повторення технологічних операцій, що відображається в технологічних картах;
- непередбачуваність результатів;
- широке використання інших нематеріальних активів (в тому числі об'єктів інтелектуальної власності) та біологічних активів;
- значне переважання кількості користувачів над кількістю розробників;
- супроводження операцій з реалізації прав переданням насіння та тварин;
- сукупна оцінка матеріальної та нематеріальної складових інтелектуальної власності.

Як зазначено в дослідженнях Н.Л. Правдюк, «загальними правилами П(С)БО передбачено, що фінансовий облік не залежить від особливостей галузі, в якій він застосовується і є універсальним механізмом збору інформації для складання фінансової звітності. Проте, не зважаючи на цю важливу вимогу ..., в обліку галузі все таки зберігають її органічні ознаки» [196, с.262]. Врахування зазначених вище характеристик та специфіки використання об'єктів

інтелектуальної власності на сільськогосподарських підприємствах при розробці рекомендацій з обліку, сприятиме підвищенню їх практичної цінності.

На підставі вищенаведеного можна стверджувати, що методика обліку інтелектуальної власності на сільськогосподарських підприємствах повинна враховувати: відображення в первинних документах операцій з об'єктами селекції, які уособлюють специфіку сільськогосподарського виробництва; можливість використання не облікових методів оцінки; паралельне документальне відображення і узагальнення на рахунках біологічних та нематеріальних активів.

3.2. Облік майнових прав інтелектуальної власності в бюджетних установах

Основна частина наукових досліджень в сільському господарстві проводиться за рахунок коштів державного бюджету на базі Української Академії аграрних наук. До складу Академії входять понад 340 наукових установ підприємств і організацій. В прямому підпорядкуванні Академії знаходяться 5 національних наукових центрів, 52 інститути, 11 дослідних станцій. В систему Академії входять понад 200 дослідних господарств та інших підприємств. В кожній області діють регіональні центри наукового забезпечення АПВ. Академія проводить наукові дослідження за національними, державними цільовими, галузевими науково-технічними програмами і окремими проектами, та координує тематику досліджень в організаціях, які працюють над розв'язанням проблем АПК, незалежно від їх відомчої належності. Наукові установи Академії щорічно завершують 500-800 наукових розробок, реєструють 200-250 патентів та інших охоронних документів на винаходи і корисні моделі, укладають 350-400 ліцензійних договорів на використання об'єктів інтелектуальної власності. Насінницькі господарства наукових установ щорічно виробляють 100 тис. тонн елітного насіння нових сортів зернових культур, 30 тис. тонн насіння батьківських форм гібридів кукурудзи, соняшника, цукрових буряків та інших культур і забезпечують близько 90% потреби держави в елітному насінні. Щорічно установи Академії розробляють близько 35 найменувань машин та обладнання, 10-15 нових технологій і технологічних

процесів, 8-10 вихідних вимог на машини та інших нормативних документів [259].

Особливості обліку об'єктів права інтелектуальної власності в бюджетних установах характеризуються: порядком взяття на облік, нарахуванням зносу, оприбуткуванням сум, одержаних від користувачів як плата [153]. Крім того, слід враховувати повну централізацію грошових потоків, в тому числі від реалізації інтелектуальної власності, через Державне казначейство України.

Для бюджетних установ чітко регламентовано метод оцінки для кожного виду операцій з нематеріальними активами: самостійно створенні об'єкти інтелектуальної власності оцінюються за собівартістю - фактичні витрати на створення; виявлені як лишки при інвентаризації оцінюються за відновлювальною вартістю (Лист Державного казначейства України від 25.08.2005 р. N 07-04/1654-6902 «Про постановку на бухгалтерський облік об'єктів права інтелектуальної власності як нематеріальних активів та проведення їх інвентаризації»)

З метою визначення відновлювальної вартості об'єктів права інтелектуальної власності для їх оприбуткування на баланс використовується 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, затверджений наказом Фонду державного майна України від 13 грудня 2005 р. № 3162. Названим порядком передбачено застосування витратного підходу до оцінки з використанням двох методів: метод прямого відтворення; метод заміщення.

При цьому обов'язковим є інформування про виявлені під час інвентаризації об'єкти шляхом подання Довідки про надходження у натуральній формі до органів Державного казначейства України.

Для проведення оцінки майнових прав інтелектуальної власності державних підприємств суб'єктом оціночної діяльності у випадках, визначених статтею 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» розроблено Методику оцінки майнових прав інтелектуальної власності, затверджену наказом Фонду Державного майна України від 25.06.2008 року № 740, зареєстровано в Міністерстві юстиції 06.08.2008 року №726/15417.

Зокрема у випадку переоцінки, визначення збитків і відшкодування, застави, оренди, обміну, ліквідації державних підприємств і т.д. пріоритетним зазначено дохідний підхід. Саме його повинен використати оцінювач при замовленні процедури оцінки для державних установ. Витратний рекомендується використовувати лише щодо тих об'єктів, які створені підприємством самостійно. Облік в бюджетних установах враховує можливість відображення активів за собівартістю, на відміну від інших підприємств, де первісна оцінка проводиться лише за витратами на розробку.

Для підприємств, які не належать до бюджетних установ, вибір методів є більш довільним, єдиним обмеженням є вартість послуг оцінювача, що не дозволяє всім зацікавленим підприємствам проводити оцінку всіх своїх інтелектуальних активів.

Для установ УААН така регламентація оцінки призводить до того, що більшість об'єктів не відображені на балансі, або відображені за заниженою вартістю, в зв'язку з відсутнім фінансуванням на оплату послуг оцінювачів.

Витрати на розробку об'єктів інтелектуальної власності обліковуються у складі видатків загального або спеціального фондів, за дебетом рахунків 80 «Видатки із загального фонду», 81 «Видатки спеціального фонду» за кредитом відповідних рахунків витрат 65 «Розрахунки із страхування», 66 «Розрахунки з оплати праці», 67 «Розрахунки за іншими операціями і кредиторами», 20 «Виробничі запаси» тощо.

Такої процедури, як капіталізація витрат не передбачено, що з одного боку сприяє достовірнішій оцінці об'єкта після завершення розробок, з іншого не забезпечує подання у фінансовій звітності вартості незавершених розробок

Як правило, в науково-дослідних установах бухгалтерський облік витрат проводиться по окремих структурних підрозділах у цілому, а не в розрізі наукової тематики, і не відображує фактичних обсягів використання інвестиційних ресурсів на окремі теми. Облік видатків ведеться лише за статтями, що передбачені в кошторисі видатків на науково-дослідні роботи бюджетних коштів, що не повною мірою відображають обсяги залучення спеціальних коштів на виконання наукової програми. Крім того, фінансування видатків на створення здійснюється по КЕКВ-100 «Поточні видатки», що не передбачає їх накопичення більше 10 років [146, с.42].

Важливим моментом обліку нематеріальних активів, крім їх оцінки, є класифікація. В бюджетних установах вона значно спрощена. Облік об'єктів інтелектуальної власності ведеться на рахунку 12 «Нематеріальні активи» в розрізі субрахунків: 121 «Авторські та суміжні з ними права»; 122 «Інші нематеріальні активи». Оприбуткування на баланс нематеріального активу відображається записом: Дт 121, 122 - Кт 401.

Об'єкти інтелектуальної власності, створені в бюджетних установах за державні кошти належать державі. Так як бюджетного фінансування не достатньо для покриття витрат на розробки, підприємства залучають власні кошти. Однак облік витрат ведуть лише в межах фактично отриманих коштів з метою формування звіту по кошторису. Інші ж витрати списуються без розподілу в розрізі наукових тематик, занижуючи таким чином фактичну собівартість об'єкта.

Специфіка формування інформації про об'єкти права інтелектуальної власності в бюджетних установах полягає в тому, що основою є тільки первинні документи, так як зведені не містять інформації про всі витрати в розрізі окремих об'єктів. Тільки після завершення розробки для реєстрації доходів, пов'язаних з використанням інтелектуальних активів, передбачено оформлення спеціальних документів і реєстрів згідно з Інструкцією щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій), затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 10.08.2004 р. №469. Описана схема формування зведеної облікової інформації є важливим аргументом для підтвердження потреби в розробці нової методики узагальнення даних про витрати на створення інтелектуальних активів з метою усунення невідповідності вартісних показників в інформаційному забезпеченні управління інтелектуальним капіталом сільськогосподарського підприємства.

За даними Державного комітету статистики нематеріальні активи практично не відображаються на балансах науково-дослідних підприємств. Тобто окреслена проблема є очевидною. Для її вирішення необхідно запропонувати таку методику узагальнення витрат на створення і оцінки результатів селекції у складі

нематеріальних активів, за якою в самих науково-дослідних установах без зовнішнього втручання працівники облікової служби зможуть визначати вартість та зараховувати їх на баланс. Офіційно визнаний метод визначення первісної вартості об'єктів інтелектуальної власності – відновна вартість не може бути обчислена для об'єктів з тривалим процесом створення (5-10 років) без залучення сторонніх спеціалістів, так як основна частина документів відповідно до діючого в Україні законодавства зберігається протягом 3 років. Невизначеність з первісною оцінкою вартості об'єктів права інтелектуальної власності не дає змоги відобразити їх у бухгалтерському обліку.

Відсутність визначеної на законодавчому рівні методики обліку інтелектуальних активів в бюджетних установах значно сповільнює процес ідентифікації і відображення їх на балансі підприємств. А це в свою чергу збіднює інформаційний ресурс про наявність і величину інтелектуальних об'єктів, що негативно впливає на розвиток підприємства через неможливість виявлення резервів максимізації прибутку шляхом ефективного управління інтелектуальним капіталом.

РОЗДІЛ 4

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ

4.1. Аналіз методичних підходів до відображення в обліку операцій з інтелектуальною власністю

Перехід до сталого економічного росту в усіх галузях аграрної економіки неможливий без стимулювання використання досягнень науки і техніки, залучення високих технологій, активізації науково-технічної діяльності всіх суб'єктів науково-технічної сфери АПК. Розуміння суті інтелектуальної власності і процесу перетворення її у нематеріальний актив є стимулом для відкриття нових можливостей розвитку підприємств.

Більшість об'єктів інтелектуальної власності використовуються у господарській діяльності підприємств в якості нематеріальних активів, облік яких відрізняється складністю класифікації, визнання та оцінки. Статистичні дані вказують на тенденцію до зростання кількості об'єктів інтелектуальної власності, як в цілому по Україні, так і в сільському господарстві.

Протягом 2003-2006 років вартість об'єктів інтелектуальної власності збільшується (табл. Т.1 додатку Т). Вона становить понад 20% вартості всіх нематеріальних активів і спостерігається чітка динаміка їх росту (рис.Т.1. додатку Т). У 2006 році, за даними Державного комітету статистики, вартість об'єктів права інтелектуальної власності становить 2598680,66 млн.грн., що на 1812891,36 млн.грн. більше, ніж у 2004 році.

У 2006 році, за даними Державного департаменту інтелектуальної власності, було видано 14027 патентів та 26369 свідоцтв (табл. Т.3, табл. Т.4 додатку Т). У 2007 році кількість виданих охоронних документів зростає і становить 15512 патентів, 28034 свідоцтв. Динаміка виданих охоронних документів на об'єкти інтелектуальної власності наведена на рисунку 2.1. Сільськогосподарські підприємства у 2006 році отримали 564 документів, що становить 9% від загальної їх кількості, а у 2007 – 845 (13,83%) (табл. Т.5 та рис. Т.2 додатку Т). Як видно з рисунку 4.1, підприємства активізують роботу над захистом своїх прав власності, що безумовно повинно відображатись і в бухгалтерському обліку через зростання вартості нематеріальних активів.

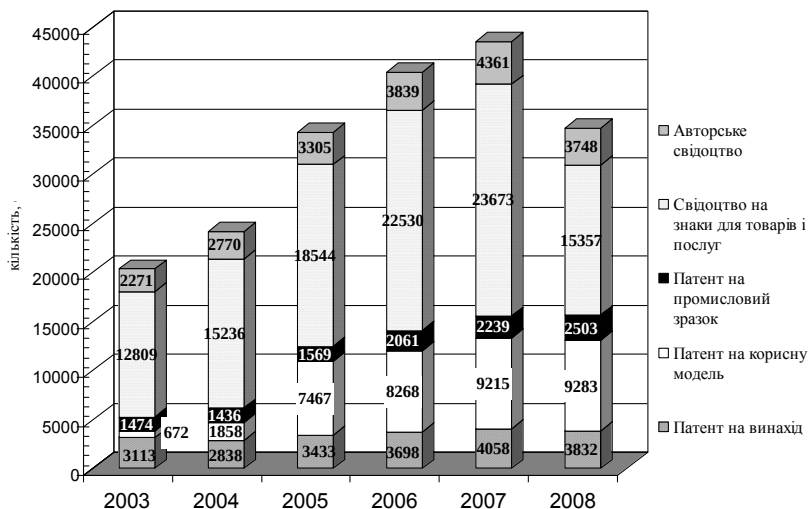


Рис.4.1. Динаміка оформлення підприємствами України майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності¹

Якщо в цілому по Україні вартість нематеріальних активів збільшується, у 2006 році становить 11975486,90 млн.грн., а в 2003 році відповідний показник - 5102072,20 млн.грн. (табл.Т.1 додатку Т), то в сільському господарстві такої динаміки не простежується. У 2006 році вартість об'єктів інтелектуальної власності сільськогосподарських підприємств становить тільки 99,5 млн.грн., а у 2003 році - 104,5 млн.грн. (табл. Т.2 додатку Т). Дослідження виявили, що частка нематеріальних активів у балансі сільськогосподарських підприємств становить менше 1%, що вказує на неповне відображення цих об'єктів в обліку, адже загальна кількість отриманих охоронних документів в цій галузі зростає.

Оформленню охоронного документу на об'єкт інтелектуальної власності передуює процес створення, який можна поділити на декілька етапів: дослідження, розробка, отримання патенту чи свідоцтва.

Дослідження поділяють на фундаментальні та прикладні. Фундаментальні дослідження спрямовані на одержання нових знань і поділяються на теоретичні та експериментальні. Прикладні – спрямовані на одержання і використання знань для практичних цілей.

¹ Встановлено автором на основі даних Державного департаменту інтелектуальної власності

Вони можуть закінчуватися науковими публікаціями, рекомендаціями щодо необхідності створення нового селекційного продукту і ін.

Етап розробки поділяється на проектні роботи та роботи по створенню дослідних зразків. До проектних робіт належать дії, спрямовані на розробку нових продуктів, істотне удосконалення існуючих: розробка ідеї та варіантів нового продукту, розробка технологічних процесів. Роботи по створенню дослідних зразків – це витрати, що здійснюються згідно технологічних карт.

Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [188], для того, щоб витрати на розробку об'єкта інтелектуальної власності капіталізувались у нематеріальний актив, необхідно, щоб були виконані умови визнання активів, оформлені охоронні документи (табл.4.1).

Таблиця 4.1

Умови капіталізації розробок у нематеріальні активи

№ з/п	Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та ЦКУ в частині інтелектуальної власності	Згідно МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»
1	Актив буде немонетарним, ідентифікованим	Актив буде немонетарним та ідентифікованим
2	Підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання	Підприємство має технічну можливість, намір та відповідні технічні, фінансові та інші ресурси для завершення створення нематеріального активу так, що він був придатним для використання або продажу, а також здатність використовувати чи реалізувати об'єкт
3	Існує можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації та використання нематеріального активу	Підприємство може продемонструвати як нематеріальний актив генеруватиме майбутні економічні вигоди
4	Наявна інформація для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу	Підприємство може продемонструвати свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки
5	Наявність документу, що підтверджує право власності і використання	Контроль над об'єктом може здійснюватись без юридичних прав

У вітчизняних стандартах, на відміну від міжнародних, не розкривається суть контролю над правами, що складають основу

нематеріального активу. Вимоги до юридичного закріплення прав на об'єкти інтелектуальної власності відображаються у Цивільному кодексі України.

На рисунку 4.2 узагальнено основні етапи капіталізації витрат на розробку згідно П(С)БО 8 [188] та Цивільного кодексу України [240]:

- технологічний процес дозволяє розподілити етапи дослідження і розробки;
- виконуються критерії визнання активів (нематеріальних);
- документально оформлені права на об'єкт.

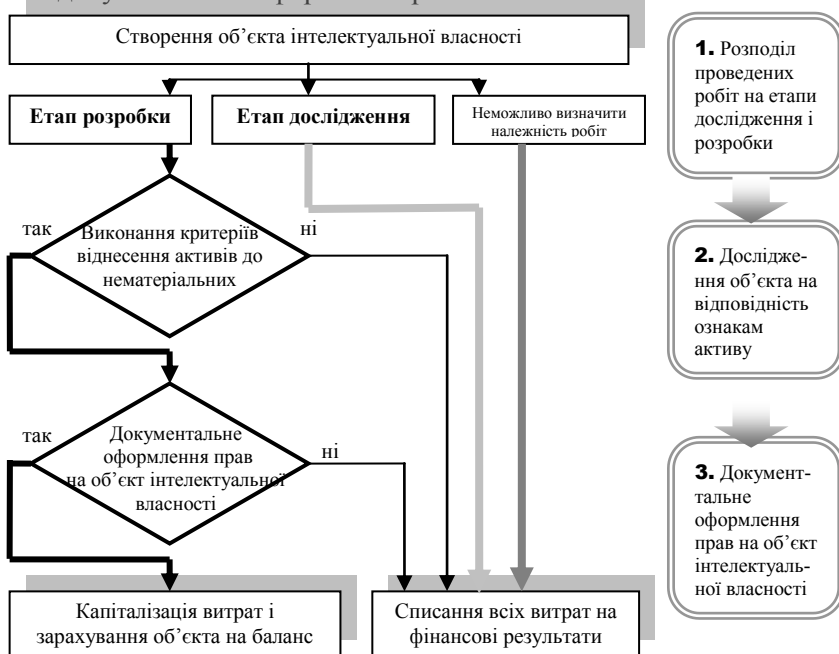


Рис.4.2. Умови капіталізації витрат на розробку та відображення їх у складі активів

В світовій практиці поширені інші методи обліку витрат на дослідження і розробку (додаток У). Суть більшості з них зводиться до можливості капіталізації і амортизації витрат на дослідження і розробки протягом 5 років.

Згідно даних Держкомстату, витрати на дослідження в Україні у 2006 році становлять 1 982 500, на розробки - 2 741 600 тис.грн. У

2003 році ці ж показники становили 921 000 та 1 900 200 тис.грн., що майже у два рази менше (2,2 та 1,5) у порівнянні з 2006 роком. За цей же період вартість нематеріальних активів зростає (додаток Ф), що підтверджує залежність вартості активів від капіталізації витрат на їх розробку.

В таблиці 4.2 нами проаналізовано вплив кожної умови капіталізації витрат на обчислення вартості об'єктів інтелектуальної власності в сільському господарстві.

Таблиця 4.2

Застосування в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств умов капіталізації витрат на розробку

№ з/п	Умова капіталізації витрат	Перешкоди у застосуванні
1	Розподіл робіт на етапи дослідження і розробки	Межа розподілу досліджень і розробок умовна, що впливає на заниження вартості об'єкта
2	Підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання	Виконання вимоги залежить від суб'єктивного судження винахідника (творця), який володіє інформацією щодо необхідних ресурсів для завершення робіт
3	Підприємство в змозі достовірно оцінити витрати, пов'язані розробкою	Об'єктивній оцінці підлягають тільки витрати на реєстрацію, так як тільки з цього моменту об'єкт відповідає ознакам активу, що зумовлює заниження собівартості розробок
4	Ймовірне отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання нематеріального активу	Надходження майбутніх економічних вигод, як і період їх отримання є невизначеними, що пов'язано з природнокліматичними факторами
5	Подання заявки, оформлення права на об'єкт інтелектуальної власності	На сільськогосподарських підприємствах документально не оформлюються об'єкти інтелектуальної власності, які використовуються і не відповідають умовам патентоздатності, однак можуть становити комерційну таємницю

Всі вимоги щодо капіталізації витрат на розробку є обґрунтовані та побудовані відповідно до принципу обачності для усунення можливості завищення вартості активів. Проте їх виконання залежить від суб'єктивного судження бухгалтера, винахідника чи іншої відповідальної особи.

О. Морозов, Ю. Єрмейчикова, В. Моссаковский [151; 153] наголошують на труднощах, які виникають в процесі обліку об'єктів інтелектуальної власності власними силами в частині витрат на розробку. В науковій літературі пропонується декілька методів обліку витрат на дослідження і розробки, з яких формується первісна вартість інтелектуальної власності (табл.4.3).

Таблиця 4.3

Методи обліку витрат на дослідження і розробки

№ з/п	Характеристика методу	Джерело	Кореспонденції, згідно Інструкції плану рахунків [86]
1	2	3	4
1.	Всі витрати одразу розподіляються на стадії дослідження і розробок. На рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» обліковуються тільки витрати на розробку, на рахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» – витрати на дослідження	П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [188]; Должанський А.М. [39]; Коноваленко В. [101]; Батіщев В. [6]; Морозов О, Єрмейчикова Ю і ін. [151]	Дт 154 – Кт 20, 66, 65, 63 і т.д. Дт 941 – Кт 66, 65, 63, 685 і т.д.
2.	Всі витрати на наукові роботи відносяться до поточних витрат	Велш Глен А., Шорт Деніел І. [24]; Дребін Аллан Р. [251]	Дт 94 – Кт 20, 66, 65, 63 і т.д.
3.	Всі витрати обліковуються на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», після завершення розробки та отримання об'єкта витрати аналізуються і розподіляються на етапи дослідження і розробок. Сума витрат на дослідження списується на витрати	Должанський А.М. [39]	Дт 154 – Кт 20, 66, 65, 63 і т.д. Дт 94 – Кт 154

Продовження табл. 4.3

1	2	3	4
4.	Проводиться повна капіталізація всіх витрат на дослідження і розробки з їх наступною амортизацією	Мілбарн Дж.А. [227]	Дт 154 – Кт 20, 66, 65, 63 і т.д.
5.	При неможливості виділити в окремі етапи дослідження та розробки всі витрати відносяться до витрат на дослідження і не капіталізуються, до собівартості нематеріального активу належать тільки витрати на реєстрацію	МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [147]; Хахонова Н. Н. [237]	Дт 941 – Кт 20, 66, 65, 63 і т.д.

На нашу думку, застосування одного з перших чотирьох методів, наведених в таблиці 4.3, повинно становити елемент облікової політики підприємства, його необхідно зазначати в примітках до фінансової звітності, з врахуванням галузевих особливостей обліку. Адже, в результаті досліджень можна отримати інформацію, використання якої дозволить випередити конкурентів і отримати реальні економічні переваги.

Основні витрати, пов'язані зі створенням та реєстрацією об'єкта інтелектуальної власності, наведені на рис.4.3.

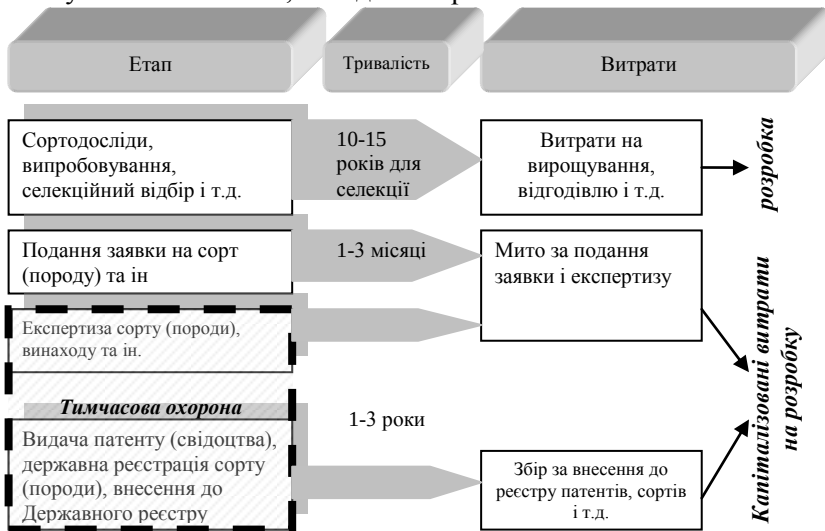


Рис.4.3. Витрати, пов'язані зі створенням та реєстрацією об'єктів селекції

Після завершення процесу розробки проводиться випробовування, за позитивним результатом якого подається заявка до Державного департаменту інтелектуальної власності для отримання охоронного документу на об'єкт інтелектуальної власності.

За розгляд заявки організація-заявник повинна заплатити мито, яке включається в первісну вартість активу. В цей період винахід користується тимчасовою охороною, яка може тривати до трьох років. Для оприбуткування на баланс об'єкту інтелектуальної власності вимагається наявність охоронного документу, що створює умови для застосування в період тимчасової охорони одного з варіантів обліку, наведених в таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

Можливі варіанти обліку об'єктів права інтелектуальної власності на період тимчасової охорони та отримання патенту

№ з/п	Можливі операції в обліку	Недоліки застосування	Переваги застосування	Джерело
1	Одразу після подання заявки об'єкт використовується, ставиться на баланс і амортизується (Дт 12 – Кт 154)	Існує ризик неотримання патенту, що призведе до необхідності оформлення іншої документації і виправлення облікових даних	Вчасне визнання всіх витрат і вигод від використання об'єктів інтелектуальної власності	Батіщев В. [6]; Бражна А.В. [14]; Морозов О., Єрмейчикова Ю. та ін [151]; Моссаковський В.Б. [153]
2	Об'єкт ставиться на баланс, використовується та амортизується після отримання патенту (Дт 12 – Кт 154)	Об'єкт морально старіє і не використовується протягом тривалого періоду	Наявна вся інформація для зарахування на відповідний рахунок	Коноваленко В. [111]; Морозов О., Єрмейчикова Ю. та ін. [151]
3	Об'єкт використовується після подання заявки, ставиться на баланс і амортизується після отримання патенту	Не нараховується амортизація протягом певного періоду експлуатації	Об'єкт приносить користь підприємству	Моссаковський В.Б. [153]
4	Відображення на позабалансовому обліку об'єкта, який підлягає патентуванню	Об'єкт не зарахований до складу активів	Встановлення контролю за об'єктом	Шульга С.В. [246]

Застосування першого і третього варіантів обліку з таблиці 4.4 вимагає окремої методики документування, що недостатньо розкрито в науковій літературі. Використання первинних документів з обліку об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів підприємства має свої обмеження: в першому варіанті – назва документу, відповідно до якого об'єкт буде зараховано на баланс і на який рахунок; в третьому – документ, відповідно до якого буде проводитись контроль за використанням об'єкта, який обліковується поза балансом.

Ми пропонуємо для тих підприємств, які оберуть перший варіант обліку, оформляти права на об'єкти інтелектуальної власності у вигляді комерційної таємниці з розробкою відповідного Положення про комерційну таємницю та підписанням Договорів про нерозголошення комерційної таємниці. Для четвертого варіанту слід вести позабалансовий облік об'єктів, однак перевагу слід все ж таки віддавати першому і другому варіанту.

За позитивними результатами проведеної експертизи, підприємствам-заявникам Державним департаментом інтелектуальної власності видаються охоронні документи (патенти, свідоцтва). Об'єктом комерційної угоди на ринку може бути як сам об'єкт інтелектуальної власності (патент, свідоцтво), так і право на його використання. Найпоширенішою формою придбання прав на об'єкти інтелектуальної власності є договірні відносини: про уступку виключних прав (договори про уступку патенту); про передачу виключних і невиключних прав (надання ліцензії). Патентовласник має виключні права. Виключність таких прав полягає в тому, що будь-яка особа повинна отримати від патентовласника ліцензію на використання об'єкта інтелектуальної власності. Характеристику охоронних документів та документів, за якими передаються майнові права третім особам, наведено в таблиці X.1 додатку X. Для сортів рослин охоронним документом є патенти, права передаються на підставі ліцензійних договорів. Для породи тварин не передбачено передачу прав, а наявні охоронні документи підтверджують тільки немайнові права на об'єкти інтелектуальної власності.

В Україні найпоширенішою формою передачі прав на об'єкти інтелектуальної власності є договори з реалізації (передачі) права та ліцензії (виключні, невиключні та одиничні) (табл. Т.6 додатку Т). Протягом 2003-2008 років було зареєстровано 5656 договорів про

передачу права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки та знаки для товарів і послуг, 1406 невиключних ліцензій. Найбільше договорів було зареєстровано у 2008 році – 1849, з них 1631 на передачу права, що відображено на рис.Т.3 та рис.Т.4 додатку Т.

В додатку Р наведена характеристика основних договорів щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, які використовуються в Україні. В договорі беруть участь дві сторони: ліцензіар, який передає згідно з ліцензійним договором право використання об'єкта права інтелектуальної власності в об'ємі, встановленому цим договором, та ліцензіат – особа, котра отримала письмове повноваження використовувати цей об'єкт в певній обмеженій сфері [100, с.246].

У ліцензійному договорі зазначається вид ліцензії, сфера використання об'єкта права інтелектуальної власності (вид прав, що передаються, територія і термін, на які надаються права), терміни, розмір та порядок виплати роялті чи паушального платежу та ін. Порівняння договорів на передачу прав, видачу виключної, невиключної та одиначної ліцензій наведено в таблиці 4.5. За всіма видами ліцензійних договорів ліцензіат володіє правами на об'єкт інтелектуальної власності, відмінність яких полягає лише в обсязі цих прав (обмеження території, кількістю продукції і часом).

Таблиця 4.5

Порівняльна характеристика договорів на видачу ліцензій

Показник	Пере- дача права	Види ліцензій		
		виключна	невиключна	одиначна
Кількість ліцензіатів	один	один	необмежена	один
Права, що отримує ліцензіат	всі права	використовувати у власній діяльності та реалізовувати	використовувати у власній діяльності та реалізовувати	використовувати у власній діяльності та реалізовувати
Використання ліцензіаром об'єкта права у сфері, обмеженій ліцензією	обмежено	обмежено	необмежено	необмежено
Видача іншим особам ліцензій на використання об'єкта у сфері, обмеженій ліцензією	обмежено	обмежено	необмежено	обмежено

За умови реалізації оригінального насіння нових сортів рослин чи інших об'єктів інтелектуальної власності по ліцензійному договору, проводиться оплата їх у відповідності зі згодою сторін (продавця і покупця). Крім того, повинні робитися відповідні відрахування у відсотках (роялті) автору сорту та іншого об'єкту інтелектуальної власності від продажної ціни оригінального і елітного насіння, вирощеного урожаю, виробництва продукції чи від посівних площ, що засіваються новими сортами сільськогосподарських культур протягом встановленого періоду і т.д. Тобто, за ліцензію сплачують: роялті (періодичні відрахування у вигляді відсоткових ставок до обсягу продажу ліцензійної продукції, до собівартості виробництва або в розрахунку на одиницю); паушальний платіж (одноразовий платіж); комбінований платіж.

Більшість авторів [88; 106; 113; 145] під терміном “роялті” розуміють періодичні відрахування у вигляді відсоткових ставок до обсягу продажу ліцензійної продукції, до собівартості виробництва, або в розрахунку на одиницю. Паушальна виплата – одноразова виплата, що не залежить від майбутніх обсягів виробництва [165], по суті – це є ціною ліцензії. Українським законодавством [81; 85] не передбачено використання ліцензійних договорів і патентів на породу, що обмежує права автора. Відповідно для авторів порід тварин роялті не застосовується.

У вітчизняних положеннях (стандартах), зокрема П(С)БО 8, не зазначається, що ліцензії належать до нематеріальних активів. Л.А.Бернстайн [7], А.К.Шишкін, В.А. Мікрюков, І.Д. Дишкант [242], Г.А.Семенов, Н.О. Панкова, А.Г.Семенов [215], Р.А.Сідун, Ю.В.Пономарьова [221] наголошують на належності ліцензій до нематеріальних активів, не вказуючи ніяких обмежень. В.О. Батіщев [6] розділяє виключні майнові права інтелектуальної власності та права користування інтелектуальною власністю, що даються у вигляді ліцензій. Останні, на його думку, не є об'єктом обліку. Б.Нідлз [169] доводить, що лише виключні ліцензії є активом, а О.Кононенко [113], класифікуючи на виключні і невиключні, обґрунтовує їх належність до нематеріальних активів підприємства.

Щодо відображення ліцензій на рахунках бухгалтерського обліку, рекомендації містяться в праці А. Кліменко: обліковувати права користування на рахунку 122 «Права користування майном» [106, с.151]. В роботах Н.М.Балакіревої [5] та С.В.Шульги [246]

наводиться методика обліку невиключних ліцензій як нематеріальних активів, переданих в оперативну оренду. Н.М.Балакірева виключні ліцензії відносить до складу нематеріальних активів. Заслуговує увагу пропозиція Н.О. Шайдурова [241] до складу нематеріальних активів включати ті ліцензії, щодо яких відомо фіксований розмір оплати (паушальний платіж чи визначений обсяг продукції). Всі досліджені методи обліку ліцензій згруповано в таблиці 4.6.

Таблиця 4.6

Методи обліку ліцензій

№ з/п	Метод	Джерело
1	2	3
1	Всі ліцензії тривалістю більше одного року обліковуються як нематеріальні активи	Велш Глен А., Шорт Деніел І. [24], Сідун Р.А., Пономарьова Ю.В. [221], Хендріксен Е.С. [214], Шишкін А.К., Мікрюков В.А. Дишкант І.Д. [242]
2	Всі ліцензії тривалістю більше одного року, але не менше одного операційного циклу, обліковуються як нематеріальні активи	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [145]
3	Вартість ліцензій відноситься до витрат підприємства	Батищев В. [6]
4	Виключні права обліковуються як нематеріальні активи, вартість невиключних списується на витрати	Нідлз Б. [169]
5	Невиключні права обліковуються як нематеріальні активи в операційній оренді, виключні як нематеріальні активи	Балакірева Н.М. [5], Зінов В.Г. [88], Шульга С.В. [246],
6	Невиключні права на програмні продукти, термін корисного використання яких визначено, обліковуються як нематеріальні активи в операційній оренді, якщо термін встановити не можливо – витрати майбутніх періодів.	Балакірева Н.М. [5]

Продовження табл. 4.6

1	2	3
7	Ліцензії, щодо яких відомо фіксований розмір оплати, включаються до нематеріальних активів, інші – до витрат.	Шайдуров Н.О. [241]
8	Кінофільми, відеофільми, відеозаписи, вистави, рукописи, патенти та авторські права, отримані на умовах оренди (ліцензії), визнаються нематеріальними активами	МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [147]

В системі стандартів МСФЗ та US GAAP частина невиключних прав належать до нематеріальних активів, акцентуючи увагу не на характер отриманих прав, а на нематеріальність. Встановлено чіткий перелік прав, угоди про оренду яких (ліцензійні договори) відносяться до нематеріальних: кінофільми, відеофільми, відеозаписи, вистави, рукописи, патенти та авторські права. Віднесення витрат на ці об'єкти до витрат звітного періоду суперечить принципам динамічного обліку, так як вони використовуються в період більше одного року і, як правило, витрати на їх придбання є суттєвими. Цієї думки дотримуються більшість науковців.

Законодавством Російської Федерації чітко визначено, що до нематеріальних активів належать лише виключні права, це ж стосується податкового обліку в Україні. Прихильники цього підходу виходять з того, що таке розмежування не зменшує склад нематеріальних активів, а переносить їх частину на позабалансовий облік через відсутність всіх прав власності, зокрема права вільно розпоряджатись активом.

Ми вважаємо, що ліцензії є об'єктом обліку при дотриманні наступних 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 можна достовірно оцінити.

Як видно з таблиці 4.6, найбільші розбіжності в теорії виникають щодо обліку невиключних прав. Можливі два варіанти їх

обліку: перший – обліковувати всі ліцензії як нематеріальні активи, другий – передбачити різний порядок обліку прав, тобто виключні як нематеріальні активи, а невиключні – поза балансом з віднесенням вартості до витрат майбутніх періодів. Досліджені нами характеристики двох варіантів подано в таблиці 4.7.

Таблиця 4.7

Характеристика варіантів обліку невиключних ліцензій

Основні операції	Всі ліцензії обліковуються як нематеріальні активи	Невиключні ліцензії обліковуються поза балансом
Облік ліцензіара у	Об'єкт продовжує обліковуватись на рахунку 12. При реалізації невиключних прав списати з балансу їх собівартість не можливо, так як покупцями можуть виступати одночасно багато підприємств, всі права власності також залишаються у ліцензіара	У ліцензіара на субрахунку до рахунків 12 та 13 будуть відображені первісна вартість та знос активів, переданих в операційну оренду
	Протягом чинності договору на нематеріальний актив буде нараховуватись амортизація, на суму роялті визнаватись інший операційних дохід від надання права користування об'єктом інтелектуальної власності (при паушальному платежі – доходи майбутніх періодів)	
Облік ліцензіата у	Нематеріальний актив оприбутковується за вартістю, вказаною в договорі і амортизується. В разі сплати роялті в залежності від обсягу реалізації, актив обліковуватиметься поза балансом, через неможливість достовірної оцінки активу	Нематеріальний актив зараховується на позабалансовий рахунок. На суму нарахованого роялті визнаються інші операційні витрати (в разі паушального платежу – витрати майбутніх періодів)
Облік реалізації субліцензій ліцензіатом	Підприємство реалізує невиключне право користування нематеріальним активом, аналогічно реалізації ліцензіаром	Так як актив знаходиться поза балансом, визнаються тільки інші операційні доходи
Основний недолік	На балансі відображається об'єкт, на який підприємство не має всіх прав власності	Використання цієї схеми обліку суттєво зменшує кількість нематеріальних активів, що обліковуються на балансі

Основна відмінність наведених вище варіантів обліку полягає у відображенні у ліцензіата поза балансом нематеріального активу.

МСФЗ та П(С)БО не заперечують наведені варіанти обліку, що вимагає законодавчого урегулювання.

Облік невиключних ліцензій досліджували вітчизняні науковці, що показують останні дисертаційні роботи С.В. Шульги, Л.В. Бражної. Вони пропонують для обліку цих операцій використовувати схему кореспонденцій операційної оренди з відображенням отриманих прав поза балансом.

Для обліку невиключних прав пропонується рахунок 01 “Орендовані необоротні активи” з відповідним доповненням Інструкції в частині пояснень до цього рахунку після слів “...отриманих підприємством на підставі договорів операційної оренди (лізингу)...” словами “...ліцензійних договорів, авторських договорів та інших аналогічних договорів, пов’язаних з наданням (отриманням) прав на використання об’єктів інтелектуальної власності (крім права користування назвою місця походження товару)” [246, с.10].

Виходячи із економічної сутності, а не юридичної форми операцій з передачі права на підставі ліцензійних договорів, на нашу думку, всі ліцензії, які приносять корисність та можуть бути достовірно оцінені, підлягають відображенню у складі нематеріальних активів. Але не як частина об’єктів інтелектуальної власності, а як *група майнових прав* користування об’єктами інтелектуальної власності.

Договори щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності можуть передбачати передачу прав як на весь період чинності патенту чи свідоцтва, так і на його частину. При передачі всіх прав на об’єкт інтелектуальної власності на термін менший чинності патенту, правовласник не списує об’єкт, а відображає поза балансом. Основні етапи операцій з обліку реалізації всіх прав на об’єкт інтелектуальної власності (уступка патенту) наведені на рисунку 4.4. На нашу думку, такі угоди найбільше відповідають операціям з фінансової оренди активів в частині балансового і позабалансового обліку, порядку нарахування амортизації і повернення на баланс активу після закінчення терміну договору.

Право за договором уступки патенту передається на певний термін, такий самий або ж менший за встановлені законодавством максимальні строки 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. В МСФЗ 38 та П(С)БО 8 відмічається можливість передачі нематеріального активу у фінансову та операційну оренду, аналогічно до основних засобів. Суттєвою відмінністю таких операцій є наявність необмеженої кількості орендарів з однаковими правами, які передав власник патенту чи свідоцтва.



Рис. 4.4. Основні етапи обліку операцій з уступки патенту

Однак, як П(С)БО так і МСФЗ встановлюють обмеження у застосуванні положень стандартів «Оренда» для об'єктів інтелектуальної власності. У П(С)БО 14 «Оренда» [183] це передача авторських і суміжних прав, у МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» перелік ширший: патенти, авторські і суміжні права, що вимагає розробки іншої методики обліку передачі прав на об'єкти інтелектуальної власності.

Окремим питанням є можливість визначення вартості отриманих та переданих виключних ліцензій. В Методичних рекомендаціях щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної

власності та їх капіталізація [146] відмічається неможливість зарахування на баланс нематеріального активу при відсутності одноразового платежу за нього.

В спеціальній науковій літературі пропонуються наступні методи оцінки ліцензій (таблиця 4.8).

Таблиця 4.8

Методи оцінки отриманих ліцензій

№ з/п	Метод визначення вартості	Джерело	Примітка
1	Сума початкового (першого) платежу	Кліменко А [106]	Вартість ліцензії може бути дуже занижена
2	Сума паушального платежу	Шайдуров Н.О. [241], Балакірева Н.М. [5]	При неможливості використати ці методи, ліцензій визнаються витратами майбутніх періодів, а не нематеріальним активом
3	Встановлений відсоток відповідно до передбаченого договором обсягу реалізованих послуг		

А.Кліменко зазначає, що первісною вартістю нематеріального активу буде сума початкового платежу по ліцензії (платежі при укладенні договору) [106, с.151]. На думку Н.Шайдурова, до нематеріальних активів належать тільки ті ліцензії, які видаються на визначений обсяг послуг, тобто їх вартість можна достовірно оцінити. Якщо в момент підписання договору вартість нематеріального активу не може бути оцінена і, відповідно, ці витрати не можуть бути капіталізовані, їх необхідно відносити безпосередньо на поточні витрати. Облік самого ж нематеріального активу необхідно організувати на позабалансовому обліку [241, с.27]. При отриманні об'єкта у користування Методичними рекомендаціями щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізація також відмічається, що в разі сплати за об'єкт права інтелектуальної власності тільки роялті, об'єкт на облік не береться [146, с.46].

На нашу думку, якщо об'єкт інтелектуальної власності не може бути достовірно оцінений, але використовується на підприємстві, його облік слід організовувати на позабалансових рахунках способом накопичення платежів, які пов'язані з цим активом. В разі необхідності його можна буде відобразити на балансі і оцінити.

Ми вважаємо, що для правильної організації обліку договорів на реалізацію прав на об'єкти інтелектуальної власності, їх доцільно поділити на три групи (табл.4.9), які характеризують права учасників ліцензійних договорів і відображення в обліку.

Таблиця 4.9

Відображення в обліку різних видів ліцензій

Учасник ліцензійної угоди	Відображення в обліку	Види договорів		
		Передача права	Виключна, одинична, невиключна, відкрита ліцензії	Договори, за якими неможливо визначити первісну вартість об'єкта
ліцензіар	на балансі	В залежності від умов договору	X	X
	поза балансом		-	-
ліцензіат	на балансі	Відокремлено від об'єктів інтелектуальної власності		
	поза балансом	-	-	X

Виключні, невиключні, одиничні, відкриті ліцензії відображаються на балансі за умови дотримання всіх ознак активу. Згідно цих договорів, ліцензіар може використовувати інтелектуальну власність у власній діяльності, даний актив приносить користь підприємству у вигляді роялті, право власності (патент, свідоцтво) на нього також залишається у ліцензіара. Ліцензіат отримує права використовувати цей актив на власний розсуд у сфері, обмеженій договором.

Операції з передачі права за своєю економічною суттю пов'язані з реалізацією всіх або частини прав на об'єкт інтелектуальної власності. Внаслідок чого, один і той же об'єкт може відображатись на балансі декількох підприємств, що пов'язано з такими властивостями об'єктів інтелектуальної власності як можливість одночасного використання інтелектуального продукту багатьма суб'єктами, незначною собівартістю передачі та тиражування.

У практиці вітчизняного обліку не заохочується облік одного і того ж активу на балансі декількох підприємств. Досліджені нами

характеристики об'єктів інтелектуальної власності вказують на можливість і доцільність таких операцій з метою спрощення обліку.

Основними перевагами у застосуванні балансового обліку ліцензій є:

- можливість амортизації отриманих прав з поступовим включенням вартості до собівартості виготовленої (реалізованої) продукції (товарів, робіт, послуг);
- відповідність вимогам МСФЗ, що усуває необхідність трансформації звітності в частині обліку нематеріальних активів;
- спрощення позабалансового обліку.

Позабалансовий облік договорів на реалізацію прав на об'єкти інтелектуальної власності, на нашу думку, слід використовувати тільки в разі законодавчої заборони відображення прав користування одними і тими ж об'єктами в складі активів, що однак буде не відповідати особливостям нематеріальних активів.

Об'єкти інтелектуальної власності надходять на підприємство в результаті досліджень і розробок або придбання прав користування ними у інших підприємств. Порядок відображення витрат на дослідження і розробку об'єктів інтелектуальної власності вказує на можливість вибору одного з методів капіталізації витрат на створення в залежності від отриманого результату розробки, що недостатньо обґрунтовано у вітчизняному обліку. Розподіл витрат на етапи досліджень і розробок впливає на розмір витрат, які відображаються у складі капітальних інвестицій і, як наслідок, на балансову вартість об'єктів інтелектуальної власності. Нами встановлено вплив суб'єктивного фактора на розмір таких витрат, що вимагає додаткового вивчення методики обліку з врахуванням галузевих особливостей та специфіки створюваних активів.

Від інтелектуального продукту і мети його створення залежить також порядок обліку в період тимчасової охорони. Саме недостатня увага до інтелектуальних продуктів на цьому етапі зумовлює не відображення в обліку багатьох об'єктів, що не отримали державних охоронних документів.

Встановлені характеристики прав на об'єкти інтелектуальної власності, отриманих за ліцензійними угодами, підтверджують можливість і доцільність віднесення їх до складу активів підприємства та внесення змін до відповідних положень-стандартів бухгалтерського обліку. Використання кореспонденцій з операційної оренди при

придбанні прав на об'єкти інтелектуальної власності не враховує особливості цих активів та зменшує вартість інтелектуальних активів підприємства.

Як зазначає у своїх дослідженнях Н.Л. Правдюк, «П(С)БО можуть діяти на шкоду інтересам сільськогосподарських товаровиробників, оскільки ... не регулюють важливі питання, вирішити які в межах окремого підприємства складно» [196, с.6].

Виявлені альтернативні варіанти обліку створення та придбання прав користування об'єктами інтелектуальної власності не заперечуються вітчизняним законодавством, що потребує глибшого дослідження впливу можливих галузевих особливостей на облік результатів розумової діяльності людини.

4.2. Облік операцій зі створення інтелектуальних активів

Створення об'єктів інтелектуальної власності та відображення розробок у складі нематеріальних активів є початковим етапом кругообігу результатів розумової діяльності людини в господарському процесі. Використання підприємствами не розробниками цих об'єктів можливо лише шляхом придбання прав у їх творців.

Головними постачальниками і власниками об'єктів інтелектуальної власності в сільському господарстві України є науково-дослідні установи та господарства. Об'єкти інтелектуальної власності на їх базі можуть створюватись як власними силами, так і шляхом залучення сторонніх організацій.

Важливе значення при створенні інтелектуальної власності має правове оформлення всього процесу для визначення належності виключного права використання об'єкта та пов'язаних з ним майнових прав автора і роботодавця. Окремі правові норми, що визначають процес створення об'єктів інтелектуальної власності, можуть міститись в трудовому договорі (контракті) працівника, однак бажаним є укладення окремих договорів між підприємством і працівником на його створення, що допоможе уникнути подальших спорів.

Створені об'єкти інтелектуальної власності можуть бути віднесені до складу активів підприємства за умови, якщо в договорі буде зазначено один з наступних моментів:

- виключне право на результати інтелектуальної діяльності, отримані в результаті виконання службових обов'язків чи завдання роботодавця, належать організації-роботодавцю (для створення на підприємстві);

- виключне право на результати інтелектуальної діяльності, отримане за договором із замовником, який не є роботодавцем, належить організації-замовнику (при створенні підрядним способом).

Законами України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» [79], «Про охорону прав на промислові зразки» [81] та ін. передбачено, що службовим визнається винахід чи корисна модель, створене за дорученням роботодавця, що має бути оформлено у письмовій формі. Форми такого доручення не розроблено, тому логічно використовувати договори із зазначенням наведених вище положень. У разі відсутності такого письмового договору право на одержання патенту належить автору винаходу. В жодному з 30 досліджених підприємств в трудовому договорі (контракті) не згадується про результати розумової діяльності працівника.

Згідно п.17 П(С)БО 8 [188], первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці; прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу та приведення його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо). П.9 П(С)БО 8 [188] також встановлено обмеження щодо зарахування до нематеріальних активів: витрат на дослідження; витрат на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринку, витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємств або їх частин; витрати на підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків).

За даними Головного управління статистики у Волинській області, обсяг наукових досліджень і розробок у сільському господарстві в 2006 році становив 3635,1 тис.грн. (26% від загальної суми по області), в 2005 – 2370,0 тис.грн. (28%). Така частка витрат на сільськогосподарські науки пояснюється переважанням аграрного сектора в регіоні.

В таблиці 4.10 наведено обсяги виконаних науково-технічних робіт разом по Волинській області протягом 2003-2006 років та на

сільськогосподарських підприємствах. Для порівняння, протягом 2003-2006 років спостерігається зростання вартості нематеріальних активів на балансі сільськогосподарських підприємств не більше, ніж на 57% (у 2003 році – 34,2 тис.грн., у 2006 – 53,6 тис.грн.).

Таблиця 4.10

Обсяги виконаних науково-технічних робіт у Волинській області

Рік	Показник	Загальний обсяг витрат на дослідження і розробки, в т.ч.	У т.ч.	
			Наукові дослідження	Науково-технічні розробки
2003	Разом по області, тис.грн.	6584,7	1808,4	4776,3
	Сільськогосподарські підприємства, тис.грн.	1785,9	1263,9	522
2004	Разом по області, тис.грн.	4667,4	1744,6	2922,8
	Сільськогосподарські підприємства, тис.грн.	1178,9	1178,9	0
2005	Разом по області, тис.грн.	8557,3	3213,2	5344,1
	Сільськогосподарські підприємства, тис.грн.	2370	2370	0
2006	Разом по області, тис.грн.	13596,4	5367,6	8228,8
	Сільськогосподарські підприємства, тис.грн.	3635,1	3391,4	243,7

Різниця між витратами, понесеними на наукові роботи, і їх результатами, що виражаються в активах підприємства, є дуже суттєвою. Дані звітності показують, що понад 95% витрат на наукові роботи на сільськогосподарських підприємствах пов'язані з процесами дослідження, які не капіталізуються. В той же час показники в загальному по області суттєво відрізняються (рис.4.5 та рис.4.6)

Порівняння даних, наведених на рис.4.5 та рис.4.6 дозволяє зробити припущення щодо незастосування сільськогосподарськими підприємствами методики капіталізації витрат на розробку і відображення їх у звітності.

У 2004-2005 роках, згідно статистичних даних, в сільськогосподарській науці розробки не велись. Однак, на сортодослідних станціях, племінних господарствах та інших

сільськогосподарських підприємствах (ДПДГ «Перше травня», Липинська ДСДС, Волинська ДСДС і ін.), як показало опитування, щороку у розробці перебуває до десяти селекційних продуктів, нових технологій, витрати по яких відносяться до витрат звітного періоду.

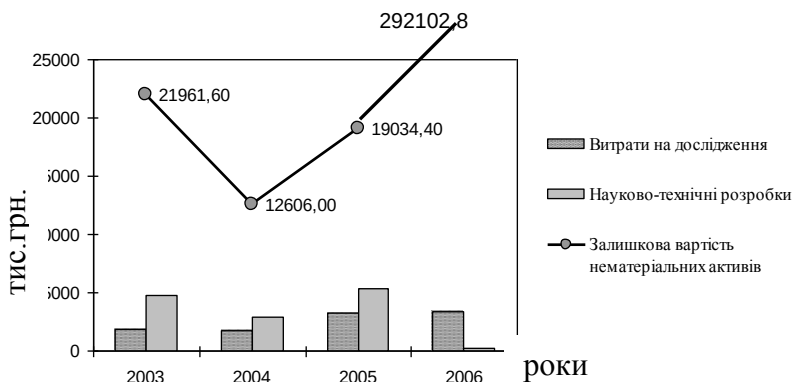


Рис.4.5. Динаміка витрат на дослідження і розробки та вартості нематеріальних активів в цілому по області

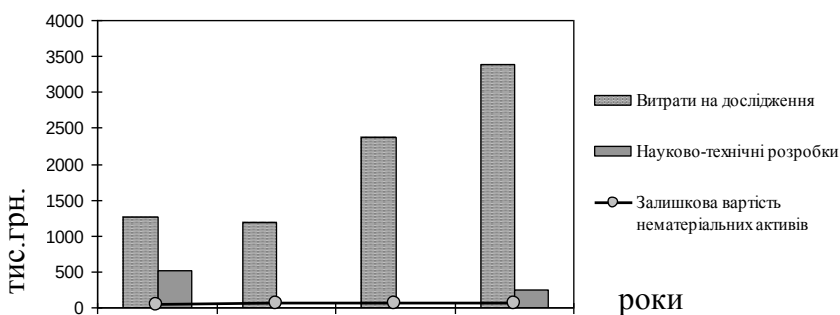


Рис.4.6. Динаміка витрат на дослідження і розробки та вартості нематеріальних активів на сільськогосподарських підприємствах

На підприємствах оформлені ліцензійні угоди та патенти, які не оцінені і, як наслідок, не входять до складу активів. В результаті такого обліку вартість об'єктів інтелектуальної власності та прав користування ними в сільському господарстві суттєво занижена, що не дає змогу реально оцінити ефективність їх використання.

Для вивчення наявних об'єктів інтелектуальної власності на сільськогосподарських підприємствах Волинської області було проведено дослідження порядку документування цих операцій. Виявлено, що з тридцяти підприємств три мають патенти і свідоцтва, з дванадцятьма укладені ліцензійні договори. На жодному з досліджених підприємств не використовуються типові форми обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства. Тільки одне підприємство подає статистичну звітність щодо набуття і використання прав на об'єкти інтелектуальної власності і складає спеціальні реєстри. На більшості підприємств документальне забезпечення операцій не дає змогу виявити всі об'єкти, які використовуються. Ідентифікувати інтелектуальну власність можна лише завдяки договорам на її придбання і використання, ліцензіям та зазначенню в первинних документах пояснень «сортове насіння» та «племінна тварина».

Дослідження обліку операцій з сортовим насінням (оригінальне та елітне) та пов'язаних з ним виключних і невиключних прав інтелектуальної власності, породистих тварин і прав на породу на підприємствах Волинської області, показало неповне відображення зазначених операцій (таблиці 4.11 і 4.12).

Таблиця 4.11

Відображення результатів селекції у рослинництві в обліку досліджених підприємств розробників і користувачів

Господарська операція	В обліку розробника	В обліку користувача
1	2	3
Відображення в обліку охоронного документа на сорт (нематеріальна складова інтелектуальної власності)	Відсутнє, потребує відображення патент на сорт	Відсутнє, потребує відображення виключна або невиключна ліцензії
Відображення насіння (матеріальна складова інтелектуальної власності)	Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	Рахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
Оцінка насіння	Фактична собівартість	Фактичні витрати на придбання

Продовження табл. 4.11

1	2	3
Надання у користування (реалізація ліцензій): нематеріальна складова (сорт); матеріальна складова (насіння)	Не відображається	Не відображається, потребує відображення ліцензії
	Дт 901 – Кт 27	Дт 208 – Кт 63
Дозвіл на оптову і роздрібну торгівлю насінням	Відсутнє, потребує відображення ліцензії на право здійснення певного виду діяльності	

Згідно Закону України «Про насіння і садивний матеріал» від 26.12.2002 року №411-IV операції з використання сортового насіння у некомерційних цілях, експериментальних цілях, як вихідний матеріал для виведення інших сортів, товарної переробки, розмноження у своєму господарстві для власних потреб одержаний вирощуванням сорту зібраний матеріал - не передбачають передавання прав на об'єкти інтелектуальної власності, тому вони до уваги не беруться.

Таблиця 4.12

Відображення результатів селекції у тваринництві в обліку досліджених підприємств розробників і користувачів

Господарська операція	В обліку розробника	В обліку користувача
1	2	3
Відображення в обліку охоронного документа на породу (нематеріальна складова інтелектуальної власності)	Законодавством не передбачено охоронного документа на породу, реєструється стадо племінної худоби у Державному реєстрі, а користувач отримує племінне свідоцтво на окрему тварину, що засвідчує його належність до племінного стада	
Відображення тварин (матеріальна складова інтелектуальної власності)	Рахунок 21 «Поточні біологічні активи»	Рахунок 21 «Поточні біологічні активи»
Оцінка тварин	Фактична собівартість	Фактичні витрати на придбання

Продовження табл. 4.12

1	2	3
Реалізація тварин: нематеріальна складова (порода); матеріальна складова (тварина)	Не відображається	Не відображається
	Дт 901 – Кт 21	Дт 21 – Кт 63
Ліцензія на право торгівлі племінними і генетичними ресурсами	Відсутнє, потребує відображення ліцензії на право здійснення певного виду діяльності	

Як видно з таблиці 4.12, на породу тварин не поширюються права інтелектуальної власності підприємства, вона є ніби «державною власністю». Ні ліцензійних угод на право її використання, ні патентів підприємствам не видається, так як законодавством не визначено суб'єкта виключних майнових прав на породу. Вимагається лише реєстрація наявних племінних ресурсів у Державному реєстрі племінних тварин. Права на інші об'єкти інтелектуальної власності (зразки техніки, системи вигодовування тощо) взагалі не прослідковуються в обліку і документації через відсутність вираженої матеріальної складової (тільки документація чи конструкція винаходу і т.д.).

Собівартість створених об'єктів інтелектуальної власності і прав на них на сільськогосподарських підприємствах формується в чотири етапи (рис.4.7). На першому етапі на підприємстві проводяться найбільш складні технологічні операції, які вимагають спеціальних знань, умінь, сировини, матеріалів і т.д. Це є найбільш трудомістка ділянка, як при створенні, так і в обліку. Другий, третій та четвертий етапи - це документально підтверджені грошові витрати на визнання сорту (породи), іншого об'єкту. Здебільшого з них формується первісна вартість активу.

В науково-дослідних установах бухгалтерський облік витрат проводиться по окремих структурних підрозділах у цілому, а не в розрізі наукової тематики, і не відображує фактичних обсягів використання інвестиційних ресурсів на окремі теми. Облік видатків ведеться за статтями, що передбачені в кошторисі видатків, що не передбачає їх накопичення більше 10 років.

На підприємствах не бюджетної сфери, розробки об'єктів інтелектуальної власності виникають стихійно, без попереднього планування. Витрати не капіталізуються. Суттєвою причиною цього є

застосування на багатьох господарствах постанови Кабінету міністрів України «Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» від 23 квітня 1996 р. №452.



Рис.4.7. Порядок формування собівартості прав на об'єкти інтелектуальної власності

Згідно цієї Постанови, витрати на підготовку і освоєння виробництва включають суми, пов'язані з підготовкою до випуску нових видів продукції (вартість наукових розробок, ліцензій, "ноу-хау", витрати на переоснащення виробництва (крім основних засобів) та вартість використаних при цьому матеріалів тощо), ці суми у ході здійснення заходів розглядаються як витрати майбутніх періодів і списуються на нову продукцію з моменту початку її випуску протягом 2 років. Хоча ця постанова втратила чинність на підставі Постанови Кабінету міністрів України від 16.05.2002 № 630, вартість ліцензій продовжує списуватись на витрати.

Лише незначна частина витрат сільськогосподарських підприємств на розробку та придбання обліковується на передбаченому Інструкцією про застосування плану рахунків [97] рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

В бухгалтерському обліку витрати на розробку нематеріальних активів відображаються наступними проведеннями (таблиця 4.13).

Операції, пов'язані безпосередньо з сільськогосподарською діяльністю (вироснування рослин, вигодовування тварин) на

сільськогосподарських підприємствах списуються на рахунок 23 «Виробництво», оплата праці селекціонерів, реєстраційні витрати – рахунок 92.

Таблиця 4.13

Кореспонденції рахунків з відображення в обліку витрат на
розробку нематеріальних активів

№ з/п	Кореспонденція згідно Інструкції плану рахунків [97]		Кореспонденції, що використовуються на сільськогосподарських підприємствах		Зміст господарської операції
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	154	66, 65	Рахунки витрат	66,65	Прямі витрати на оплату праці
2	154	Рахунки запасів	Рахунки витрат	Рахунки запасів	Прямі матеріальні витрати
3	154	13, 63, 68 і ін.	Рахунки витрат	13,63, 68 і ін.	Інші витрати, безпосередньо пов'язані із створенням цього нематеріального активу

Наведені в таблиці 4.13 кореспонденції з обліку розробок можуть використовувати для більшості об'єктів інтелектуальної власності, крім селекційних продуктів та деяких інших об'єктів (сільськогосподарські машини). Відповідно до проведених нами досліджень, сорт рослин і порода тварин починають відповідати умовам капіталізації тільки після подання заявки, коли підтверджено отримання позитивних результатів роботи. Це зумовлено наступними причинами: по-перше, в процесі селекції кожне покоління проходить перевірку на наявність корисних запланованих властивостей, по-друге, заявка подається, коли селекціонер отримав бажані властивості, по-третє, незареєстрований сорт і породу використовувати заборонено. Всі подальші витрати: зберігання, фасування, транспортування та ін., згідно вітчизняних і міжнародних стандартів, можна включати до первісної вартості сортів і порід.

Фактично первісна вартість формується із витрат на доведення до стану придатного до використання – реєстраційні витрати. Процедура реєстрації починається з подання заявки. Заявка на винахід

і корисну модель повинна містити: заяву про видачу патенту чи свідоцтва; опис винаходу, корисної моделі та ін.; креслення (якщо потрібно), реферат. Заявка на сорт рослин повинна містити: заяви; клопотання щодо проведення кваліфікаційної експертизи; опис сорту; документ, що підтверджує відсутність комерційного використання сорту; документ, що засвідчує право заявника на подання заявки. Вимоги до подання заявок регулюються чинним законодавством (додаток Ш). За подання заявки сплачується збір. Документ про сплату збору повинен надійти разом з заявкою або протягом двох місяців після її подання.

Після проведення формальної експертизи заявки, за клопотанням заявника проводиться кваліфікаційна експертиза. Вона передбачає проведення комплексу досліджень, необхідних для підготовки експертного висновку. Наприклад, для сорту рослин головним критерієм для надання правової охорони є статистично достовірна перевага за рівнем врожайності або інших показників над умовними стандартами.

Кваліфікаційна експертиза може тривати до 3 років. Для сорту рослин вона проходить шляхом направлення насіння (по 4 кілограми) до сортодослідних станцій. Вартість цього насіння відноситься до вартості об'єкта інтелектуальної власності, як витрати на охорону: Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» - Кт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Державну реєстрацію сорту, породи здійснюють на підставі винесеного рішення про державну реєстрацію шляхом внесення до Реєстру сортів або Реєстру порід відомостей, встановлених законом, Положенням про реєстр сортів та Положення про реєстр порід. Після реєстрації прав на сорт авторів (авторам) видається свідоцтво про авторство на сорт, породу, а заявникові – патент. За внесення до реєстру патентів заявником також сплачується мито.

Таким чином, основними витратами на оформлення результатів і охорону прав на об'єкти інтелектуальної власності є:

- вартість переданих зразків, матеріалів;
- збір за подання заявки і експертизу;
- збір за внесення до відповідних реєстрів (для сорту рослин Реєстр сортів, для винаходів – Реєстр патентів і т.д.)
- супутні витрати: відрядження працівників, переклад літератури, поштові витрати і т.д.

Витрати, пов'язані з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності, та розрахунок середніх витрат на один об'єкт на підприємствах Волинської області наведено в таблиці 4.14.

Таблиця 4.14

Витрати підприємств Волинської області на охорону прав на об'єкти інтелектуальної власності

№ з/п	Показник	Роки						Разом за 2003-2005
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	
1	Витрати, пов'язані з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності та їх використанням, тис.грн.	62,4	143,3	182,5	168,7	77,9	41	675,8
2	Загальна кількість отриманих протягом року охоронних документів	34	29	42	42	43	41	231
3	Середні витрати на охорону одного об'єкта, тис.грн.	1,84	4,94	4,35	4,02	1,81	1,00	

Дані таблиці 4.14 показують, що витрати на охорону та використання одного об'єкта становлять в межах 1000 - 4000 грн. Для більшості сільськогосподарських підприємств ці витрати є дуже суттєвими, так як майбутні вигоди від використання захищених об'єктів не визначені.

Коливання середньої величини витрат на правову охорону пояснюється різноманітністю документів, які засвідчують майнові права, та ставок зборів на їх отримання (від 200 до 1020 грн.). З 2007 року вартість реєстрації сорту, відповідно до Постанови Кабінету міністрів України від 19 вересня 2007 року №1157 [194], складає більше 10000 грн., а звітності відображено лише частина з них.

Витрати на приведення об'єкта до стану придатності для використання за призначенням (правова охорона) в обліку відображаються наступною кореспонденцією: Дт 154 – Кт 63, 68, 372, 26, 27 і ін.

На період отримання охоронного документу підприємство може використовувати об'єкт інтелектуальної власності (крім сорту рослин і породи тварин) за наявності внутрішньо оформленої комерційної таємниці. На досліджених підприємствах Волинської області на балансі перебувають тільки ті нематеріальні активи, які мають документальне підтвердження прав на них, видане державними структурами.

Після оформлення охоронних документів об'єкт інтелектуальної власності відповідає вимогам визнання нематеріальних активів і зараховується на баланс кореспонденцією Дт 12 «Нематеріальні активи» - Кт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» за первісною вартістю (Дт 12 – Кт 40 для бюджетних установ).

Віднесення витрат на розробку на рахунок 15, тобто включення їх до первісної вартості об'єкта, необхідно передбачити у Положенні стандарті бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» в п.17: «Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством включає прямі витрати ... пов'язані із створенням (розробкою) цього нематеріального активу». Таке уточнення не суперечить чинному законодавству.

Ототожнення реєстраційних витрат з вартістю об'єкта інтелектуальної власності суттєво знижує вартість активів при зарахуванні на баланс. Пункти 19-24 П(С)БО 8 [188] дозволяють переоцінювати нематеріальні активи до справедливої вартості. Попередні дослідження, проведені автором, показали, що справедлива вартість окремих об'єктів інтелектуальної власності відсутня. Для бюджетних установ можна використовувати альтернативний підхід при оприбуткуванні створених нематеріальних активів для уточнення первісної вартості з використанням обґрунтованого вище методу початкових витрат, відповідно до національного стандарту оцінки №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності». Кореспонденція з зарахування запатентованого об'єкту на баланс буде наступна: Дт 12 – Кт 40. Для підприємств недержавного сектору економіки, згідно вимог нормативно-правових актів, витрати на створення сорту є рівними реєстраційним витратам.

Протягом терміну чинності патенту патентовласник зобов'язаний сплачувати патентному відомству мито за підтримку його в силі, а також витрачати ресурси на збереження селекційного продукту (фітосанітарні прочистки, відбір культур, схрещення і ін.). У

п.18 П(С)БО 8 [188] зазначено, що витрати, які здійснюються для підтримання об'єкта в придатному для використання стані, включаються до складу витрат звітного періоду. Якщо ці витрати впливають на підвищення строку корисного використання, що сприятиме збільшенню первісно очікуваних майбутніх економічних вигод, наприклад, плата за продовження дії чинності патенту, то їх необхідно включати до первісної вартості нематеріального активу.

На сільськогосподарських підприємствах використання різноманітних об'єктів інтелектуальної власності не знаходить свого відображення в бухгалтерському обліку через невирішеність ряду питань: розподіл витрат на етапи дослідження та розробок; облік об'єктів інтелектуальної власності в період тимчасової охорони; визнання використовуваних, але юридично не оформлених нематеріальних активів; порядок обліку ліцензійної діяльності та ін. Все це впливає на неповне відображення активів в звітності і відсутність відповідних пояснень у примітках. Результатом застосування існуючої методики обліку інтелектуальної власності є недостатня інформованість власників та керівників підприємства про створені і використовувані продукти розумової діяльності працівників, з метою управління ними.

Ми пропонуємо, з метою ефективного контролю за витратами на інтелектуальні продукти, розподіл витрат на дослідження і розробки віднести до складу елементів облікової політики підприємства з відповідним поясненням у примітках. Вибір методу капіталізації витрат має враховувати галузеві особливості, вид об'єкту, на створення якого понесені витрати, та тривалість самого процесу створення. В таблиці 4.15 наведено характеристика основних методів обліку витрат на дослідження і розробку, сфера їх застосування та приклади об'єктів, для яких цей метод може бути застосований.

У П(С)БО 8 для зазначення можливості використання одного з методів, наведених в таблиці 4.15, рекомендуємо передбачити положення наступного змісту: «Витрати на дослідження і розробку нематеріальних активів, які не можна розподілити на відповідні етапи відносяться до витрат на дослідження або нагромаджуються на окремому рахунку активів з наступним розподілом на дослідження і розробки, або капіталізуються з метою подальшої амортизації цих витрат (протягом періоду не більше 5 років)». Період п'ять років вибрано враховуючи перелік об'єктів, при створенні яких витрати на

дослідження і розробку капіталізуються – швидкозмінні технології з незначним періодом створення та оновлення.

Таблиця 4.15

Методи обліку витрат на дослідження і розробки

№ з/п	Характеристика методу	Сфера застосування	Приклад
1	Поступовий розподіл витрат на стадії дослідження і розробок. Витрати на розробку капіталізуються, на дослідження – відносяться до складу витрат	Для обчислення вартості об'єктів, дослідження по яких визначили напрям розробок і майбутні характеристики об'єкта, плануються нетривалі розробки (до 5 років)	Винаходи, корисні моделі та ін.
2	Всі витрати на наукові роботи відносяться до поточних витрат	Для обчислення вартості об'єктів, які мають тривалий процес дослідження і розробки (більше 5 років) або результати мають імовірнісний характер (розробки можуть не призвести до створення нового об'єкту)	Сорти рослин, породи тварин
3	Витрати нагромаджуються на одному рахунку, аналізуються, розподіляються на етапи дослідження і розробок, витрати на розробки капіталізуються, на дослідження - списуються	Для обчислення вартості об'єктів з нетривалим процесом створення (1 рік), або прогнозованою незначною вартістю (у порівнянні з вартістю активів підприємства), з метою зменшення впливу показника величини капітальних інвестицій на реальний фінансовий стан.	Програми для ЕОМ, топографія інтегральних мікросхем, промисловий зразок і інші об'єкти, які швидко змінюються з впливом технічного прогресу
4	Всі витрати на дослідження і розробки капіталізуються	Для обчислення вартості об'єктів, витрати на дослідження яких вже можуть призвести до результатів, вартість досліджень несуттєва	Об'єкти творчого, розумового характеру (авторські та суміжні права, засоби індивідуалізації юридичної особи)

Застосування декількох методів обліку витрат на дослідження та розробку пов'язано з великою різноманітністю технологічних і

творчих процесів створення об'єктів інтелектуальної власності, облік яких неможливо виразити за єдиною схемою. Перевагою запропонованої методики є можливість капіталізації хоча б частини витрат на дослідження, які після завершення процесу створення повністю відповідають витратам на розробку, що узаконює діючу на підприємствах практику обліку.

Витрати на дослідження і розробки, якщо вони одночасно планувались і неможливо повністю розподілити ці етапи, ми пропонуємо обліковувати у складі активів на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», увівши субрахунок 156 «Інвестиції в дослідження та розробки». З метою відображення інноваційної діяльності підприємства, такі витрати відокремлюються із загальної суми капітальних інвестицій. Відповідного уточнення потребує Інструкція плану рахунків [97]. Після завершення розробок і проведення детального аналізу всіх проведених робіт наступними проведеннями коригується залишок на рахунку 15: Дт 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» - Кт 156 «Інвестиції у дослідження і розробки» (в частині витрат на розробки); Дт 941 «Витрати на дослідження і розробки» - Кт 156 «Інвестиції у дослідження і розробки» (в частині витрат на дослідження).

Як показало наше дослідження, нормативно-правовими актами для обліку створення нематеріальних активів передбачено рахунки 154 «Придбання (створення) нематеріального активу» та 941 «Витрати на дослідження і розробки». В діяльності сільськогосподарських підприємств для досліджень у сфері селекції використовуються рахунок 23 «Виробництво». Це дає підстави зробити висновок про суттєві обмеження у застосуванні рахунку 941 для обліку досліджень у всіх видах економічної діяльності, основними з яких є:

- всі витрати списуються на фінансові результати в кінці звітного періоду, що унеможливує визначення собівартості запасів, які використані в дослідженні, але вже не потрібні для роботи (вибракувані посіви на зелений корм при створенні сортів);
- при дослідженні може утворюватись побічна продукція, яка підлягає реалізації (солома від зібраного врожаю, залишки насіння після селекційного відбору при створенні сортів);
- майбутні дослідження передбачають використання запасів, отриманих в попередніх дослідженнях (насіння попереднього врожаю).

Для контролю за всіма понесеними на створення інтелектуального продукту витратами у галузі селекції, пропонуємо ту їх частину, яка не узагальнюється на рахунках 941 та 154, обліковувати на субрахунку до рахунку 23 «Виробництво» - 230 «Виробництво дослідних зразків».

З метою формування достовірної інформації про собівартість інтелектуальних активів, частину витрат, що передували початку роботи над створенням об'єкта інтелектуальної власності і не включаються до його вартості, рекомендуємо відокремлювати на субрахунку 941 в аналітиці. Наприклад, 941.0 «Витрати на дослідження і розробки, що не включаються в собівартість» та 941.1 «Витрати на дослідження і розробки, що включаються до собівартості».

Проаналізувавши перелік витрат на створення об'єктів інтелектуальної власності, з метою їх обліку, пропонуємо провести розподіл на три групи: витрати на дослідження і розробки, які списуються на фінансові результати; витрати на виробництво дослідних зразків; витрати на створення об'єкта інтелектуальної власності, відображені у складі капітальних інвестицій. Основні їх характеристики та приклади наведено в таблиці 4.16.

Таблиця 4.16

Класифікація витрат, що виникають в процесі створення об'єктів інтелектуальної власності в селекції

Вид витрат Класифікаційні ознаки	Витрати на виробництво дослідних зразків	Витрати на дослідження і розробки	Витрати на створення об'єкта інтелектуальної власності, відображені у складі капітальних інвестицій
1	2	3	4
Момент виникнення	Постійно в процесі роботи над окремими об'єктами інтелектуальної власності	До отримання підтвердження про новизну і корисність активу	Після отримання підтвердження про новизну і корисність активу
Вплив на первісну вартість	Не впливають	Не впливають	Становлять первісну вартість

Продовження табл. 4.16

1	2	3	4
Характеристика витрат	Витрати на розробку, але через непередбачуваність результатів, не можуть бути визнані такими	Витрати на дослідження, що пов'язані з підготовчими етапами до розробки та витрати, які належать до розробки, але не можуть бути ні включені до виробництва (не пов'язані з ним), ні капіталізовані (не відповідають ознакам визнання)	Витрати, які відповідають ознакам визнання активами, належать до розробок
Рахунок бухгалтерського обліку	23 «Виробництво» Пропонуємо 230 «Виробництво дослідних зразків»	941 «Витрати на дослідження і розробку» Для частини витрат пропонується 156 «Інвестиції у дослідження і розробку»	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»
Вплив на собівартість об'єкта інтелектуальної власності	Збільшують собівартість	Потребує аналізу з метою вивчення впливу на собівартість. Пропонується розподіл на 941.1 та 941.0 - витрати що включаються і не включаються в собівартість	Збільшують собівартість
Сума, що береться для розрахунку собівартості	Дебетовий оборот 230 рахунку	Дебетовий оборот 941.1 рахунку	Дебетовий оборот 154 рахунку
Відображення в регістрах бухгалтерського обліку	Журнал 10	Журнал 5, Розділ III «Витрати діяльності»	Журнал 4, Відомість 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій
Відображення в регістрах сільськогосподарських підприємств	Виробничий звіт 10.3а с.г.	Журнал-ордер № 15 с.-г.	Журнал-ордер № 13 с.-г. Виробничий звіт № 10.3б с.-г.
Приклади витрат при створенні сорту і породи	Витрати на вирощування рослин і відгодівлю тварин	Придбання літератури, оплата праці і відрядження селекціонерів	Реєстраційні витрати і витрати понесені на збереження результатів під час реєстрації

Для забезпечення аналітичності обліку, витрати по кожній науково-дослідній темі можна узагальнювати на субрахунках другого-сьомого порядків, відповідно до кодифікації наукових тематик. Ці номери будуть проставлятися на первинних документах, з метою відслідковування об'єктів, на які проводяться витрати. Кодифікація дозволить уникнути громіздких назв і формувати оперативну інформацію про витрати. Зразок запропонованої кодифікації наведено в табл.4.17.

Таблиця 4.17

Кодифікація наукових тематик

Назва	Позиція	Значення	Приклад
Номер структурного підрозділу	1	1	Рослинництво
		2	Тваринництво
		3	Сільськогосподарські машини
		4	Інші
Класифікаційні ознаки	2	1	Об'єкти авторського права
		2	Об'єкти суміжних прав
		3	Об'єкти, що підлягають патентуванню
		4	Засоби індивідуалізації особи
		5	«Ноу-хау»
		6	Ліцензійні договори
		7	Інші
Порядковий номер	3	Порядкові номери наукових розробок відповідно до тематики	
	4		

На підприємствах використовується кодифікація лише за порядковим номером теми у загальному переліку тем. Ці номери проставляються у кошторисах видатків, у первинних документах вони відсутні, що вимагає відповідного уточнення всієї документації.

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» забороняє видатки на нематеріальні активи, що їх первісно визнано як витрати підприємства, визнавати як частину собівартості активу на пізнішу дату. Таке положення, на нашу думку, не враховує відсутність активного ринку для більшості об'єктів та дуже суттєві витрати на їх створення.

Для відображення в обліку об'єктів інтелектуальної власності за собівартістю гідно калькуляції, ми пропонуємо внести уточнення до п.17 П(С)БО 8, доповнивши його реченням наступного змісту: «Якщо тільки частина собівартості нематеріального активу включається до первісної вартості через невідповідність критеріям визнання до досягнення відповідного етапу процесу створення (п.7 даного положення), то в первісну вартість дозволено включити всі витрати на створення об'єкта, включивши цю частину до додаткового капіталу». Кореспонденція буде наступною: Дебет 12 «Нематеріальні активи» Кредит 42 «Додатковий капітал». Облік в бюджетних установах враховує можливість відображення активів за собівартістю, тому наше уточнення врівноважить права підприємств всіх форм власності обліковувати активи за фактичними витратами на їх створення. Пропозиції щодо використання запропонованих рахунків 156 та 230 для обліку створення об'єктів інтелектуальної власності на прикладі сорту рослин та корисної моделі борони наведено в таблиці 4.18. Собівартість об'єкта інтелектуальної власності, який обліковується згідно наших рекомендацій, буде визначатись сумуванням дебетових оборотів рахунків 941, 230 та 154 за відповідними субрахунками. Ці дані становитимуть основу облікового забезпечення вартісної оцінки сортів рослин, порід тварин.

Таблиця 4.18

Пропоновані кореспонденції з обліку створення об'єктів інтелектуальної власності

№ з/п	Зміст господарської операції	Створення сорту рослин (код аналітичного обліку 1.3.03)		Створення зразка борони (код аналітичного обліку 3.3.04)	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Витрати на дослідження	9410.1.3.03	66, 65, 20 і т.д.	9410.3.3.04	66, 65, 20 і т.д.
2	Витрати, які на момент створення неможливо розділити на етап дослідження і розробок	9410.1.3.03	66, 65, 20 і т.д.	156.3.3.04	66, 65, 20 і т.д.
3	Витрати на вирощування сорту (щорічно)	230.1.3.03	66, 65, 20 і т.д.	-	-

Продовження табл. 4.18

1	2	3	4	5	6
4	Витрати на створення борони (вона може використовуватись на підприємстві і без отримання державних охоронних документів)	-	-	154.3.3.04	66, 65, 20 і т.д.
5	Подання заявки до Державного департаменту інтелектуальної власності	941.1.3.03	685	154.3.3.04	685
6	Оплата праці: - науковців в селекції; - винахідників борони	941.1.3.03 -	66, 65 -	- 154.3.3.04	- 66, 65
7	Проведення експертизи	941.1.3.03	685	154.3.3.04	685
8	Отримання патенту і інші реєстраційні витрати	154.1.3.03	685	154.3.3.04	685
9	Розподіл інвестицій у дослідження і розробки	-	-	154.3.3.04 9410.3.3.04	156.3.3.04 156.3.3.04
10	Оприбуткування об'єкта інтелектуальної власності	123	154.1.3.03	123 або 126	154.3.3.04
11	На різницю між собівартістю об'єкта інтелектуальної власності та капіталізованими витратами	123	42	-	-

Облік об'єктів на відповідних субрахунках до рахунку 12 ми пропонуємо проводити згідно рекомендації, наведених в пункті 1.2. цієї роботи. Запропонована класифікація ґрунтується на

загальноприйнятих термінах у вітчизняному та зарубіжному праві. Кореспонденції з оприбуткування різних об'єктів інтелектуальної власності на баланс наведено в таблиці 4.19.

Таблиця 4.19

Кореспонденції з зарахування на баланс створених об'єктів інтелектуальної власності

№ з/п	Назва об'єкта інтелектуальної власності	Кореспонденція рахунків					Кре- дит
		Дебет					
		Відповідно Інструкції плану рахунків [86]		Рекомендовані рахунки			
		Но мер	Назва рахунку	Но мер	Назва рахунку		
1	2	3	4	5	6	7	
1	Фонограми, відеограми, передачі (програми), виконання, комп'ютерні програми, літературні та художні твори	125	Авторські та суміжні з ними права	125	Об'єкти авторського і суміжного прав	154	
2	Винаходи, корисні моделі, промислові зразки	124	Права на об'єкти промислової власності	124	Об'єкти інтелектуальної власності, що охороняються патентами	154	
3	Сорти рослин	124	Права на об'єкти промислової власності	124	Об'єкти інтелектуальної власності, що охороняються патентами	154	
4	Породи тварин	124	Права на об'єкти промислової власності	126	Інші об'єкти інтелектуальної власності	154	
5	Наукові відкриття, раціоналізаторські пропозиції, компонування інтегральних мікросхем, компіляції даних	124	Права на об'єкти промислової власності	126	Інші об'єкти інтелектуальної власності	154	

Продовження табл. 4.19

1	2	3	4	5	6	7
9	Комерційні таємниці	127	Інші нематеріальні активи	126	Інші об'єкти інтелектуальної власності	154
10	Комерційні найменування, торгівельні марки, географічні зазначення	123	Права на комерційне позначення	123	Права інтелектуальної власності на комерційне позначення	154
11	Права користування всіма об'єктами інтелектуальної власності, придбані на основі ліцензійних і інших договорів	На відповідних субрахунках до рахунку 12 в залежності від об'єкту інтелектуальної власності		122	Права користування майном та об'єктами інтелектуальної власності	154

Обрання субрахунку для зарахування на баланс результатів розробки залежить від експертних висновків комісії, яка проводила кваліфікаційну експертизу. Витрати на створення об'єкта інтелектуальної власності, який буде використовуватись на підприємстві, капіталізуються в будь-якому випадку. Згідно цивільного законодавства, в залежності від намірів підприємства (рис.4.8), окремі об'єкти можна оприбутковувати на баланс і без державної реєстрації, наприклад, комерційна таємниця («ноу-хау»). Сорти рослин і породи тварин, які не внесені до державного реєстру, використовувати заборонено, однак системи вигодовування, вирощування й інші розробки науковців можуть становити об'єкт, що охороняється правами інтелектуальної власності, за наявності відповідної внутрішньої документації.

Для обліку об'єктів, що використовуються одразу ж після створення і не мають документального підтвердження прав на них, нами пропонується рахунок 126 з назвою «Інші об'єкти інтелектуальної власності» відповідно до рекомендацій щодо класифікації об'єктів інтелектуальної власності поданих в розділі 1 монографії. Підставою для взяття на облік є заявка, подана до Державного патентного відомства України або договір з працівниками на нерозголошення комерційної таємниці. Ці активи будуть становити комерційну таємницю підприємства, що є складовою інтелектуальної власності.



Рис.4.8. Порядок оформлення прав на об'єкти інтелектуальної власності

До комерційної таємниці можна віднести об'єкти, які ще не запатентовані або для яких не передбачено правової охорони. Документами, що підтверджують наявність комерційної таємниці є:

- положення про комерційну таємницю;
- договори з працівниками про нерозголошення комерційної таємниці;
- зазначення в угодах з контрагентами умов нерозголошення комерційної таємниці;
- організаційно-технічні заходи по забезпеченню збереження інформації (встановлення паролів, знищення документів і т.д.) [106, с.51].

Розроблений нами пакет документації для оформлення комерційної таємниці підприємства на основі проведених розробок, наведено у додатку Ю. В разі невідповідності винаходу умовам патентоздатності, але приносячи вигоди підприємству, актив буде амортизуватись. В якості комерційної таємниці на сільськогосподарських підприємствах слід оформляти будь-яку цінну інформацію, пов'язану з технологією вирощування

рослин, вигодовування тварин, підвищення родючості ґрунтів і ін., які випробовуються протягом багатьох років, приносять значні позитивні результати та задокументовані. Реалізація цієї інформації може відбуватись за ліцензійним договором про передачу «ноу-хау».

Чинний порядок обліку витрат на створення об'єктів інтелектуальної власності не передбачає проведення виробничого процесу з виготовленням і випробовуванням дослідних зразків, реалізацією залишків сировини та ін. Запропонована методика забезпечить можливість узагальнення витрат, понесених на розробку об'єкта, протягом багаторічного періоду його створення. Дані по рахунках становитимуть основу облікового забезпечення вартісної оцінки сортів рослин, порід тварин і інших об'єктів інтелектуальної власності.

З метою обліку подальших операцій з інтелектуальними активами (використання, реалізація, списання і т.д.) їх необхідно класифікувати на чотири групи:

- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;
- нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання;
- нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання;
- нематеріальні активи, призначені для продажу.

Для кожної з цих груп законодавством передбачено окремий набір облікових процедур: амортизація, переоцінка та перевірка на наявність ознак зменшення і відновлення корисності (табл. 4.20).

Таблиця 4.20

Облікові процедури, які застосовуються до нематеріальних активів [29, с.96]

Процедура	Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи	Нематеріальні активи з визначеним строком корисного використання	Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання	Нематеріальні активи, призначені для продажу
1	2	3	4	5
Амортизація	Не амортизуються (п.29 П(С)БО 8)	Амортизуються (п.25 П(С)БО 8)	Не амортизуються (п.25 П(С)БО 8)	Не амортизуються (п.6 розділу II П(С)БО 27)

Продовження табл. 4.20

1	2	3	4	5
Переоцінка	За певних умов може застосовуватися (п.19-20 П(С)БО 8)	За певних умов може застосовуватися (п.19-20 П(С)БО 8)	За певних умов може застосовуватися (п.19-20 П(С)БО 8)	Відображаються на дату балансу по найменшій із двох величин – балансовій вартості або чистій вартості реалізації (п.9 розділу II П(С)БО 27)
Перевірка на наявність ознак зменшення і відновлення корисності	Застосовується (п.6 П(С)БО 28)	Застосовується (п.6 П(С)БО 28)	Застосовується (п.6 П(С)БО 28)	Не застосовується

Виконання кожної з облікових процедур вимагає глибокого дослідження галузових аспектів і відповідності положень (стандартів) бухгалтерського обліку потребам практики.

Інтелектуальні продукти, які наявні на підприємстві, починають відповідати умовам активу тільки після отримання охоронних документів. Саме на цьому етапі виникає потреба в узагальненні всієї наявної облікової інформації про створений об'єкт для прийняття управлінських рішень в області ціноутворення та напрямках його використання.

Основна частина витрат, пов'язаних із створенням об'єкта, списується на фінансові результати без відповідного відображення і обґрунтування в бухгалтерських регістрах, інформація про їх величину є неповною, що потребує розробки методики їх накопичення. В процесі використання активу також виникають витрати на зберігання та оновлення об'єктів, облік яких ведеться узагальнено. Все це вказує на важливість вдосконалення обліку інтелектуальних активів з метою формування і підтримки інтелектуального потенціалу країни.

4.3. Облік надання у користування майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності за ліцензійними угодами

Більшість сільськогосподарських підприємств займаються не розробкою, а використанням об'єктів інтелектуальної власності. Можливість реалізації виключних і невиключних прав на об'єкти інтелектуальної власності передбачена нормами спеціального законодавства, що регулює відносини, які виникають внаслідок їх правової охорони і використання.

Для правового оформлення передачі прав на об'єкти використовуються ліцензійні і авторські договори, договори про передачу прав на «ноу-хау», договори комерційної концесії та інші.

Протягом 2003-2005 років розвивалась ліцензійна діяльність підприємств Волинської області. У 2005 році було придбано ліцензій і інших договорів на право використання об'єктів інтелектуальної власності на загальну суму 3524,9 тис.грн. У 2003 році цей же показник становив 3010,3 тис.грн. Тільки у 2006 році відбулось значне зменшення обсягу придбаних прав – у 7,6 раз у порівнянні з 2005 і становило – 465,9 тис.грн. Динаміка вартості придбаних прав користування об'єктами інтелектуальної власності в цілому по області та на сільськогосподарських підприємствах подана в таблиці 4.21.

Таблиця 4.21

Динаміка вартості придбаних ліцензій на право використання об'єктів інтелектуальної власності за 2003-2006 роки

№ з/п	Показник	Роки				Разом
		2003	2004	2005	2006	
1	2	3	4	5	6	7
1	Вартість придбаних прав на об'єкти інтелектуальної власності підприємствами Волинської області, тис.грн.	3010,3	3209,9	3524,9	465,9	10211
2	Вартість придбаних прав на об'єкти інтелектуальної власності сільськогосподарськими підприємствами Волинської області, тис.грн.	386,2	227,1	223,1	185,4	1021,8

Продовження табл. 4.21

1	2	3	4	5	6	7
3	Питома вага прав придбаних сільськогосподарськими підприємствами у загальній їх вартості, %	12,83	7,07	6,33	39,79	-

На сільськогосподарських підприємствах вартість придбаних ліцензій зменшується, у 2006 показник становить 185,4 тис.грн., що на 200,8 тис.грн. менше в порівнянні з 2003 роком (рис.4.9).

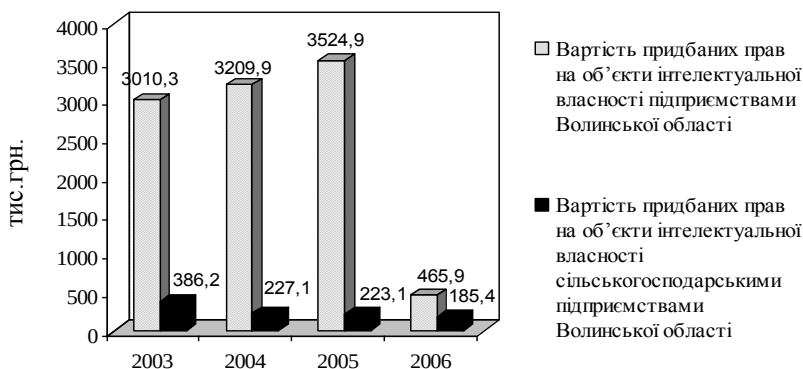


Рис.4.9. Динаміка витрат на придбання прав на об'єкти інтелектуальної власності

Проведене опитування показує, що найпоширенішими формами ліцензій на сільськогосподарських підприємствах є невиключні на сорт рослин. Методика подання статистичної та фінансової звітності не дозволяє простежити характер передавання прав на об'єкти. Крім того, в обліку сільськогосподарських підприємств ліцензії, як і більшість нематеріальних активів, не відображаються.

За придбані на основі ліцензійного договору права ліцензіат сплачує роялті, паушальний платіж або комбінований платіж, який поєднує два попередні. Для ліцензіара роялті буде вважатись доходом від надання інтелектуальної власності у користування, для ліцензіата – витратами. Розрахунок роялті на сільськогосподарських підприємствах проводиться з використанням наступних показників:

- собівартість продукції виготовленої з використанням придбаних прав на об'єкти інтелектуальної власності;
- дохід від реалізації продукції, виготовленої з використанням придбаних прав на об'єкти інтелектуальної власності;
- прибуток від реалізації продукції, виготовленої за допомогою придбаних прав на об'єкти інтелектуальної власності.

Ставка роялті для кожної наступної бази розрахунків зменшується (від 14% до 4%). На території Волинської області найпоширенішими умовами ліцензійних договорів є:

- 1) вид ліцензії - невиключна;
- 2) сфера використання об'єкта права інтелектуальної власності – вирощування і реалізація насіння;
- 3) розмір, порядок і терміни виплати винагороди за використання права інтелектуальної власності - ліцензіат цокварталу або кожного півріччя платить роялті 10-15% ліцензіару в залежності від обсягу реалізованого ним насіння або 5-7% від обсягу виробництва;
- 4) максимальний обсяг реалізації – не встановлюється, максимальний термін – 4 роки. Також зазначається обсяг і вартість переданого насіння.

У випадку придбання права на сорт сільськогосподарське підприємство отримує не лише права, які слід обліковувати на рахунку 12 «Нематеріальні активи», а й насіння (рахунок 208 «Продукція сільськогосподарського призначення») за вартістю, зазначеною в договорі. При придбанні прав на корисну модель підприємство отримує права і документацію (конструкцію).

Умови більшості ліцензійних договорів на передачу права не дозволяють провести оцінку нематеріальної складової, так як в них не зазначено ні обсяги виготовлення, ні обсяги реалізації ліцензіатом продукції (послуг). Останніми роками ліцензіари роблять спроби встановити мінімальні розміри реалізованої (виготовленої) продукції ліцензіатом для забезпечення мінімальних грошових надходжень від сорту, що, однак, впливає на зменшення кількості угод.

Отриману суму роялті ліцензіар відносить до складу доходів підприємства (операційних чи інших операційних). Кореспонденції з обліку придбання, реалізації ліцензій на об'єкти інтелектуальної власності та платежів, пов'язаних з ними, на сільськогосподарських підприємствах наведено в таблиці 4.22.

Таблиця 4.22

Кореспонденції з обліку придбання, реалізації ліцензій на об'єкти інтелектуальної власності на досліджених підприємствах Волинської області

№ з/п	Зміст господарської операції	Ліцензіар		Ліцензіат	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Реалізація (придбання) ліцензії	-	-	-	-
2	Нараховано роялті	36 (373)	703 (719)	92	63 (685)
3	Отримано (сплачено) роялті	31	36 (373)	63 (685)	31
4	Отримано (сплачено) паушальний платіж	31	69	39	31
5	Віднесено частину паушального платежу до доходів (витрат) звітного періоду.	69	703 (719)	92	39

За даними таблиці 4.22 можна зробити висновок, що ліцензії не відображаються як самостійний актив. Основними причинами цього, на нашу думку, є недостатня увага з боку працівників та складність оцінки. Наявність ліцензійного договору виступає обов'язковою умовою отримання відшкодування сортнадбавки за придбане насіння. Контроль за договорами здійснюється лише по фактичній наявності документа без відповідного узагальнення в бухгалтерському обліку.

На 12 з 30 досліджених підприємств для обліку отриманих ліцензій та виконання зобов'язань за ними використовуються нетипові відомості виконання умов ліцензійних договорів. В них передбачено відображення кількості, вартості реалізованої (виготовленої) продукції, ставка роялті, зобов'язання до сплати та сплачені ліцензіару кошти (сума, дата і номер платіжного доручення). Жоден із типових документів не передбачає узагальнення такої інформації, що вимагає проведення відповідних розробок.

Для виявлення можливих випадків відображення об'єктів інтелектуальної власності на позабалансових рахунках було поставлено питання в проведеному анкетуванні. 30 підприємств із 30 досліджених заперечили використання позабалансових рахунків (додаток М).

Частина підприємств Волинської обласні отримують права на об'єкти інтелектуальної власності за субліцензією. На підставі цих договорів ліцензіат 70% виручки від реалізації субліцензій сплачує ліцензіару, а 30% залишається у розпорядженні підприємства. В обліку ці операції відображаються наступним чином (таблиця 4.23).

Таблиця 4.23

Кореспонденції з обліку розрахунків за субліцензійними угодами

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано роялті	373	719	100%
2	Отримано роялті	311	373	100%
3	Відображено зобов'язання перед ліцензіаром	92	685	70%
4	Сплачено кошти ліцензіару	685	311	70%

З метою відображення в обліку всіх інтелектуальних продуктів, які мають цінність для підприємства, та управління ними, пропонуємо одразу ж після ідентифікації об'єктів зарахувати на позабалансовий облік на рахунок 041 «Непередбачені активи», субрахунок 041.1 «Не оцінені об'єкти інтелектуальної власності» за сумою реєстраційних витрат чи витрат на створення. Після проведення остаточної оцінки, за бажанням правовласника, з позабалансового обліку вони підлягають оприбуткуванню на баланс підприємства. На цей же рахунок рекомендуємо зараховувати придбані ліцензії за відсутності достовірної інформації для їх оцінки за сумою першого платежу з подальшим нагромадженням платежів.

За допомогою позабалансових рахунків в обліку сформується інформаційна база про використовувані на підприємстві інтелектуальні продукти, які будуть піддаватись детальному аналізу керівного складу щодо ефективності їх застосовування.

Проведені дослідження показали відсутність відображення в обліку ліцензійної діяльності сільськогосподарських підприємств. У ліцензіатів та ліцензіарів зазначені операції виявляються лише в частині реалізації і придбання матеріальних ресурсів, які уособлюють корисні властивості об'єктів інтелектуальної власності.

Так як чинним планом рахунків не передбачено спеціального рахунку для обліку ліцензій, з метою відокремлення власників (творців) виключних прав від користувачів результатами розумової діяльності, пропонуємо обліковувати всі договори у сфері використання об'єктів інтелектуальної власності на рахунку 122 «Права користування майном» шляхом уточнення назви «та об'єктами інтелектуальної власності». В інструкції плану рахунків слід додати речення наступного змісту до характеристики вказаного рахунку: «На субрахунку ведеться облік наявності прав користування майном та об'єктами інтелектуальної власності (права користування земельною ділянкою, права користування будівлею, права на оренду приміщень, ліцензійні угоди, інші договори у сфері використання прав на об'єкти інтелектуальної власності» [97].

У ліцензіара об'єкти, на які видані договори на використання, підлягають відокремленому відображенню в аналітичному обліку на субрахунках другого порядку. Наприклад, до рахунку 124 «Об'єкти, що охороняються патентами» - 124.1 «Об'єкти, що охороняються патентами, на використання яких укладені ліцензійні угоди» (використанням сорту є виробництво насіння з метою його відчуження, доведення до посівних кондицій для розмноження, продаж або інше введення в обіг і інше).

В залежності від виду договорів на використання об'єктів інтелектуальної власності, запропоновані нами рахунки 122, 041 та 12X.1 будуть використовуватись наступним чином (табл. 4.24).

Таблиця 4.24

Відображення ліцензійних угод на рахунках бухгалтерського обліку

Учасник ліцензійної угоди	Відображення в обліку	Види договорів		
		Передача права	Виключна, одинична, невиключна, відкрита	Договори, за якими неможливо визна-чити собівартість
1	2	3	4	5
ліцензіар	на балансі	В залежності від умов договору	На рахунку 123, 124, 125 або 126	
	поза балансом		-	-

Продовження табл. 4.24

1	2	3	4	5
ліцен- зіат	на балансі	На рахунку 123, 124, 125 або 126	На окремому субрахунку рахунку 12, пропонуємо 122 «Права користування майном та об'єктами інтелектуальної власності»	-
	поза балансом	-	-	Пропонуємо 041.1 «Не оцінені об'єкти інтелектуальної власності»

Купуючи виключні права за ліцензійною угодою, відповідно до принципу обачності, для кореспонденції Дт 12 «Нематеріальні активи» Кт 63 (685) «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» рекомендуємо суму вибирати наступним чином: паушальний платіж або ж роялті за умови чітко встановленого обсягу послуг (продукції). У всіх інших випадках облік ліцензій необхідно вести поза балансом.

Пропоновані кореспонденції з обліку передачі та отримання прав на об'єкти інтелектуальної власності наведені в таблицях 4.25 та 4.26.

Таблиця 4.25

Облік реалізації прав користування у ліцензіара

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Примітка
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Підприємство уклало договір на реалізацію прав користування об'єктом інтелектуальної власності: - облік об'єктів на балансових рахунках; - облік об'єктів на позабалансових рахунках	12X.1 041	123, 124, 125, 126 041	Відокремлене відображення вказує на обмеження у використанні об'єкта

Продовження табл. 4.25

1	2	3	4	5
2	Нараховано плату за договором: - вартість переданих матеріальних ресурсів; - сума паушального платежу	36 (377) 901 373	701 (719) 27, 21 69	Договором передбачається оплата переданих матеріалів і окремо за права користування ними
3	Отримано плату за договором	31	36 (377)	Перший платіж
4	Отримано паушальний платіж	31 69	373 701 (719)	Доходи визнаються у частині, що припадає на звітний період
5	Отримано роялті	31	373	Відповідно до звіту виконання умов договору
6	Нараховано дохід в сумі отриманого роялті	373	719	Підприємство отримує роялті, а потім визнає доходи, так як його сума наперед невідома
7	Закінчення терміну договору	123, 124 125, 126	12X.1	Відповідно до даних обліку

Таблиця 4.26

Облік придбання виключних прав у ліцензіата

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
Облік придбання на умовах сплати паушального платежу				
1	Придбано виключні права за ліцензійним договором	122	685	Сума паушального платежу
2	Відображено ПДВ	641	685	
3	Сплачено паушальний платіж	685	31	Сума відповідно до договору
Облік придбання виключних прав на умовах сплати роялті за фіксований розмір наданих послуг (реалізованої продукції)				

Продовження табл. 4.26

1	2	3	4	5
1	Придбано виключні права за ліцензійним договором	122	685	Сума визначається як добуток обсягу послуг (продукції) на їх ціну (собівартість) та на ставку роялті
2	Щомісячна (якщо інше не передбачено договором) сплата роялті	685	31	Сума обчислюється множенням вартості обсягу послуг, продукції (їх собівартості), що реалізовано протягом місяця на ставку роялті.
3	Відображено суму ПДВ	641	685	
Придбано виключні права за ліцензійним договором, згідно якого неможливо достовірно оцінити вартість нематеріального активу				
1	Щомісячно (якщо інше не передбачено договором): - нараховано роялті - сплата роялті	Рахунок витрат 685	685 31	Сума обчислюється множенням вартості обсягу послуг, продукції (їх собівартості), що реалізовано протягом місяця на ставку роялті.
2	Відображено суму ПДВ	641	685	
3	Відображення придбаного нематеріального активу поза балансом	041.1	-	Перший платіж, сума роялті накопичується

У ліцензіара реалізація ліцензій відображається шляхом визнання операційних або інших операційних доходів та відкриття аналітичних рахунків до рахунків 123, 124, 125, 126. Ліцензіат оприбутковує отримані права на рахунок 122 або ж позабалансовий 041 до проведення остаточної оцінки.

Застосування кореспонденцій, наведених в таблицях 3.15 та 3.16, дозволить, по-перше, уніфікувати правила обліку придбання і реалізації прав на об'єкти інтелектуальної власності, що сприятиме обліковому відображенню використовуваних нематеріальних активів; по-друге, вести облік з дотриманням чинного законодавства; по-третє, полегшує оцінку отриманих прав; по-четверте, дозволить сформувати

цілісну інформаційну базу про інтелектуальну власність на підприємстві як активу.

Ліцензії відповідають всім ознакам активу, вид ліцензії не впливає на порядок відображення її в обліку. Враховуючи міжнародний досвід, ліцензійні угоди на право користування об'єктом інтелектуальної власності належать до складу активів, які мають нематеріальне походження.

Придбання ліцензій – один з найвигідніших способів отримання конкурентних переваг, значення яких ще не достатньо оцінено сільськогосподарськими підприємствами. Встановлення єдиних правил обліку прав на об'єкти інтелектуальної власності та їх дотримання всіма суб'єктами господарювання дозволить користувачам облікової інформації отримувати достовірні дані про інноваційну діяльність підприємства.

РОЗДІЛ 5

ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИМИ АКТИВАМИ

5.1. Документальне забезпечення вартісної оцінки майнових прав інтелектуальної власності

Оцінка об'єктів інтелектуальної власності впливає на прийняття управлінських рішень в області ціноутворення на інноваційну продукцію, аналіз окупності інвестицій. Для потреб фінансового обліку та управління підприємством вимоги до оцінки ставляться різні, що зумовлено інформаційними потребами користувачів. Власників підприємств цікавить доцільність вкладення коштів у розробки, на що не можна дати однозначної відповіді за відсутності достовірних даних про витрачені на створення об'єкта кошти. Останніми роками в Україні піднімається питання про ефективність розробки нових сортів рослин і порід тварин, собівартість яких в Україні не визначається. Для розрахунку ціни сортового насіння не враховуються витрати, понесені на його розробку, використовуються ринкові ціни звичайної продукції певного виду і сортова надбавка. Це ж саме спостерігається при реалізації племінних тварин. Перевищення їх ціни над вартістю звичайного насіння та тварин свідчить про додаткові затрати ресурсів та інтелектуальних здібностей.

Оцінка об'єктів інтелектуальної власності здійснюється сертифікованими оцінювачами згідно Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [165]. Враховуючи різноманітність активів та специфіку кожного об'єкта інтелектуальної власності, методичні підходи до їх оцінки можуть бути різними. Однак тільки дані обліку повинні, на нашу думку, виступати інформаційною базою для встановлення нижнього рівня вартості продуктів селекції при зарахуванні на баланс.

Собівартість селекційного продукту в сільському господарстві визначається шляхом додавання витрат на вирощування рослин і вигодовування тварин протягом періоду селекції, інтелектуальної складової та витрат на реєстрацію (рис.5.1).

Витрати на вирощування і вигодовування належать до виробничих витрат, так як їх результатом є сільськогосподарська продукція, основна частина якої реалізовується. Частина витрати на

реєстрацію відносяться до витрат на дослідження і розробку, інша - на придбання (створення) нематеріальних активів.



Рис.5.1. Собівартість сорту рослин, породи тварин, як об'єкта інтелектуальної власності

Оцінка інтелектуальної складової є одним із найважчих завдань і потребує глибокого дослідження всього інтелектуального капіталу підприємства. Для спрощення схеми обчислення, вартість інтелектуальної складової ми рекомендуємо приймати рівною заробітній платі селекціонерів і пов'язаних з нею відрахувань, а також придбаних ліцензій і іншої інноваційної продукції, необхідної для селекційного процесу.

Витрати на вирощування і вигодовування реєструються у формах первинного обліку. В залежності від обраної господарством форми обліку, узагальнення даних первинних документів, що стосується собівартості отриманої сільськогосподарської продукції, проводиться в бухгалтерських довідках або виробничих звітах, відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу.

Аналіз всієї бухгалтерської документації сільськогосподарських підприємств вказує на необхідність розробки окремої відомості, в якій би узагальнювались витрати по кожному селекційному продукту або іншому об'єкті інтелектуальної власності протягом всього періоду його розробки, незалежно від їх капіталізації. На цьому ж наголошується в роботі Л.А. Суліменко та К.О.Маліновської, які рекомендують всі витрати, понесені на створення нового сорту,

фіксувати у Лабораторних та Польових журналах. При цьому обов'язковим є зазначення, під який етап і якого майбутнього сорту здійснені ці витрати [228, с.178].

Витрати на створення об'єктів інтелектуальної власності являють собою вартісну оцінку використаних в процесі їх виробництва трудових, матеріальних ресурсів, а також інших витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією. В обліку ці витрати групуються на прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати. За цими групами слід узагальнювати витрати, понесені на створення нового об'єкту інтелектуальної власності.

З метою розробки облікового забезпечення оцінки об'єктів інтелектуальної власності, їх доцільно розділити на дві групи: створені декілька років тому та незавершені розробки. Для кожної з цих груп, враховуючи тривалий процес створення та методику обчислення вартості, облікове забезпечення відрізняється.

Для узагальнення витрат на створення сортів, роботи по яким тільки розпочинаються, нами розроблено відомість аналітичного обліку витрат на створення об'єкта інтелектуальної власності, яка наведена в додатку АА. У відомості за даними бухгалтерського обліку накопичуються всі витрати, понесені на створення об'єкта у попередніх звітних періодах та протягом звітного року. Порядком заповнення документа вимагається використання рахунку 230 «Виробництво дослідних зразків», а також розподіл 941 рахунку на витрати, які включаються і не включаються у собівартість об'єкта. Передбачається відображення реквізитів документів, які підтверджують витрати, з віднесенням їх на дебет рахунку 941, 230 або 154 і одночасним відображенням у кредиті рахунків 20, 22, 63, 65, 66 та інші.

Графи 1-5 відображають зміст господарських операцій, пов'язаних із створенням об'єкта інтелектуальної власності. Відомості про можливі рахунки, на які списуються витрати на створення об'єкта інтелектуальної власності, наводять у 6, 7, 8 та 9 колонках.

Закриття відомості проводиться щороку після підписання відповідальною за складання особою та керівником відповідної наукової теми. Остаточне закриття відомості передбачає внесення даних про оцінку (дата, сума, вид вартості) та юридичне оформлення прав на об'єкт.

Основними перевагами застосування пропонованої відомості є накопичення та розподіл за видами всіх витрат, пов'язаних із дослідженням і розробкою об'єкта інтелектуальної власності протягом всього періоду створення. Це дозволяє отримати повну собівартість створеного активу, що складає інформаційну основу для оцінки об'єкта інтелектуальної власності, так як облікова вартість цього активу (витрати, відображені у складі капітальних інвестицій) є значно нижчою. Розрахована собівартість є одним з основних чинників визначення мінімальної ціни реалізації прав на об'єкти інтелектуальної власності та інноваційної продукції.

Ми вважаємо, що собівартість матеріального уособлення корисних властивостей об'єкта інтелектуальної власності (для сорту рослин – це сортове насіння) повинна визначатись виходячи із витрат на вирощування та амортизаційних відрахувань на вартість патенту, визначену, виходячи з наведених вище рекомендацій.

Для об'єктів інтелектуальної власності, процес створення яких є дуже тривалим, оцінка передбачає врахування щорічної зміни індексу цін. В розділі 1 роботи нами було обґрунтовано переваги методу початкових витрат для унікальних об'єктів, при якому складається нова можлива калькуляція витрат на його створення. Він найбільше відповідає умовам сільськогосподарської діяльності, є простим та доступним і в той же час достовірним і наближеним до потреб бухгалтерського обліку.

В науково-дослідних установах крім інтелектуальних продуктів у розробці наявно чимало створених декілька років тому об'єктів. Дослідження показали, що документи, в яких би були відображені витрати на їх розробку відсутні або вже втрачені. Для таких активів, а саме сортів і порід, відновити їх собівартість можна з даних технологічних карт, в яких зареєстровано щорічні витрати матеріалів та праці в натуральних одиницях і їх значення у вартісних. Однак, якщо брати до уваги технологічні карти до 1992 року, використання вартісних показників із них дасть дуже суб'єктивні дані.

Обчислення вартості об'єкта інтелектуальної власності для таких об'єктів проводиться шляхом сумування витрат в натуральних одиницях (людино-місяць, тонна) та множення їх на ціну на дату оцінки (5.1). Щорічне повторення технологічних операцій підтверджує можливість і доцільність використання такого методу обчислень.

$$B_{OIB} = ЦМ^n \sum_{t=t_n}^{t=t_k} BM_t^n + ЦП^n \sum_{t=t_n}^{t=t_k} ВП_t^n + \dots, \quad (5.1)$$

де B_{OIB} – вартість об'єкта інтелектуальної власності, грн.;

$ЦМ^n$ – ціна матеріалів n-го виду на момент оцінки, грн.;

BM_t^n – витрати матеріалів n-го виду в році t (в натуральних одиницях);

t_n – початковий рік розрахункового періоду;

t_k – кінцевий рік розрахункового періоду;

$ЦП^n$ – вартість години роботи працівника n-ої кваліфікації на момент оцінки, грн.;

$ВП_t^n$ – кількість затраченої праці (в годинах) працівника n-ої кваліфікації в році t.

Для застосування цього методу на практиці необхідно узагальнювати витрати згідно технологічних карт не тільки у вартісних, але й натуральних показниках в спеціальних таблицях. Розроблений нами зразок калькуляції витрат на створення об'єкта інтелектуальної власності у вартісних та натуральних показниках наведено в додатку АБ. Його рекомендується застосовувати для узагальнення поточних витрат на розробку об'єктів, процес створення яких планується дуже тривалим (більше 5 років). Це зумовлено тим, що в процесі їх оцінки може виникнути необхідність використання іншого методу, ніж фактична собівартість, який враховує фактор часу, зміну індексу цін і т.д., що потребує детальної інформації про склад понесених витрат.

Дослідження практики обліку витрат на підприємствах Волинської області показало, що достовірними даними про витрати на селекцію володіють безпосередньо селекціонери, які складають технологічні карти. В бухгалтерії інформація узагальнюється за напрямками, структурними підрозділами, а в більшості випадків за цільовими програмами, на які надходить фінансування. Тому складати запропоновану калькуляцію слід безпосередньо керівником теми.

Для обчислення вартості створених і зареєстрованих декілька років назад об'єктів інтелектуальної власності ми також пропонуємо метод початкових витрат. Розроблений нами розрахунок вартості об'єктів інтелектуальної власності в селекції, який дозволяє обчислити вже понесені витрати, наведено в додатку АВ. Він складається з восьми додатків та відомість витрат на створення

об'єкту інтелектуальної власності. В додатках до калькуляції пропонуються наступні таблиці: витрати на заробітну плату, витрати матеріалів, виконані роботи, витрати на відрядження, витрати на придбання тварин, витрати на утримання тварин, витрати на реєстрацію прав інтелектуальної власності.

При розробці документа було враховано тривалість селекційної роботи. За розрахунковий рік для обчислення собівартості брався не календарний рік, а період з моменту посіву до збирання урожаю. Розрахунок використовує дані технологічних карт вирощування рослин (вигодовування тварин) та витрати, що безпосередньо впливають на створення об'єкта інтелектуальної власності – оплата роботи селекціонерів і реєстраційні витрати. Складання додатків розрахунку рекомендується безпосередньо керівниками теми, узагальнення витрат - проводити в бухгалтерії.

У зв'язку з проведенням оцінки на основі витрат, що були понесені більше десяти років тому, в розрахунку не враховано:

- частину витрат, пов'язану з основними засобами (ремonti, амортизація);
- кваліфікацію робітників, що виконували ручні роботи у селекції;
- обсяг непрямих витрат.

Вплив зазначених недоліків суттєво зменшений завдяки використанню ринкових цін на послуги тракторного парку, обчисленню середньої тарифної ставки робітників (30% робітників з вищою кваліфікацією, а 30% з нижчою за даними технологічних карт).

Запропонований реєстр був використаний при обчисленні вартості сорту озимого жита «Ірина», створеного на базі дослідного господарства «Перше травня» Волинського інституту агропромислового виробництва в 2001 році, запатентованого тільки в 2005.

Прямі витрати на оплату праці включають витрати на заробітну плату наукових співробітників, лаборантів, нарахування у фонди соціального страхування. Для узагальнення витрат на заробітну плату на окремий об'єкт селекції пропонується додаток 1 калькуляції (додаток АВ). В цьому додатку зібрано інформацію про відпрацьовану кількість годин завідувача відділом лабораторії селекції, молодшого наукового співробітника та старшого лаборанта, які приймали участь

у створенні сорту. Враховано кількість працівників та відпрацьовані людино-місяці.

За десять років роботи над сортом працівниками відділу селекції на створення сорту «Ірина» було витрачено 548 людино-місяців, найбільша частка з яких припадає на посаду старшого лаборанта.

Наведені в додатку дані є приблизними розрахунками, так як сорт був створений ще в 2001 році, основна частина документів втрачена у зв'язку з незначним терміном зберігання. До уваги брались витрати часу у людино-місяцях працівників, що безпосередньо займались селекцією у рослинництві, враховувалась їх кваліфікація та період роботи. Виходячи із економічної суті операції, це є витрати на дослідження та розробки.

Витрати матеріалів на розробку об'єкта інтелектуальної власності наводяться в технологічних картах по роках і по культурах, в тому числі зазначається одиниця виміру, кількість витрачених ресурсів в натуральних показниках. Використовувати весь перелік матеріалів для оцінки недоцільно, скільки це дуже трудомістка робота. Слід відбирати найбільш суттєві матеріали і ті, що мають найбільшу вартість. Наприклад, у рослинництві такими витратами є вартість міндобрив і засобів захисту. Для узагальнення витрат матеріалів пропонується додаток 2 до розробленої калькуляції (додаток АВ).

За результатами досліджених нами технологічних карт, складених в процесі створення сорту, визначено витрати міндобрив у тоннах протягом десятирічного періоду роботи: фосфорні – 40 т., азотні – 24 т., калійні – 30 т., окремими статтями матеріальних витрат виділено гербіциди і засоби захисту.

У тваринництві перелік витрат відрізнятиметься. Це, зокрема, є комбікорм, сілоз, зелена маса, солома і т.д., які наводяться у технологічних картах вигодовування тварин. В рослинництві встановлюються норми витрачання міндобрив і гербіцидів на площу поля, у тваринництві – норми вигодовування на тварину, що дозволяють контролювати ці витрати в залежності від обсягу робіт.

Найбільш трудомісткою ділянкою обчислення витрат на розробку об'єктів інтелектуальної власності є визначення обсягу виконаних робіт господарством та сторонніми організаціями. В технологічних картах зазначається назва роботи, її тривалість, вартість години роботи та необхідне обладнання. Ми пропонуємо, з

метою оцінки, визначати сумарні витрати часу в людино-годинах на певні роботи у додатку 3 до калькуляції.

В селекції проводиться багато специфічних робіт, основна цінність яких не у витраченому часі, а в правильній організації роботи селекціонером. Наприклад, викопування проб ґрунту, прорізка шпату, надписування етикеток, окраска етикеток, заправка сіялки, збір колишків та ін, трудомісткість яких в рік складає до 50 годин. В середньому технологічна карта на вирощування зернових містить біля 80 операцій з розподілом на три групи: підготовка до посіву та посів, догляд за посівами, збір урожаю. Кожна група операцій поділяється на ручні та механізовані. Основними операціями по підготовці сівби протягом роботи над сортом озимого жита «Ірина», які виділені нами в процесі дослідження, є: ручні роботи по підготовці ґрунту, дискування поля, підвіз мінеральних добрив, внесення обрив, лущення стерні, оранка, посів і т.д. Роботи виконувались за допомогою наступних видів техніки – МТЗ-80, Т25, МТЗ-52, Т-150 і ін., які зазначені в технологічних картах. Догляд за посівами в основному характеризується ручними витратами праці – селекційна прополка, опилення. Особливістю селекційного процесу є збір практично всього урожаю вручну.

В таблиці 5.1 узагальнено обсяг ручних і механізованих робіт на створення сорту за 10 років.

Таблиця 5.1

Виконані роботи на створення об'єкта інтелектуальної власності

№ з/п	Показ-ник	Одиниця виміру	Обсяг роботи по роках										Разом
			1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	
1	Ручні роботи	Людино-год	23890	23830	23900	23940	23810	23940	23840	23440	23870	23890	238350
2	Механізовані роботи	Людино-год	794	630	659	567	790	828	749	571	695	728	7011

Найбільш трудомісткими операціями у селекції зернових є: селекційна прополка (2000 годин в рік), відбір кращих колосків для

селекції (400 годин в рік), переробка насіння (11000 годин в рік), пересадка рослин (300 годин в рік), опилення колосків (400 годин в рік). Загальні річні витрати ручної праці більше 20000 годин, а механізовані роботи тривають до 1000 годин.

В селекції у тваринництві однією з головних статей витрат є придбання тварин інших порід для схрещування (додаток 4 розрахунку). Їх вартість враховується при оцінці породи тварин. В процесі роботи може виникати необхідність у створенні нового обладнання, відрядження. В залежності від суттєвості, вони включаються до розрахунку вартості об'єкта інтелектуальної власності.

Відомості про відрядження, пов'язані з розробкою нового об'єкта інтелектуальної власності, пропонуємо узагальнювати в додатку 5 калькуляції (додаток АВ). Протягом створення сорту «Ірина» працівниками було здійснено відряджень до Києва і області загальною тривалістю 170 людино-днів. Відомості про кількість і тривалість відряджень, а також їх мета відображаються у журналі реєстрації посвідчень про відрядження. Основні частина відряджень була здійснена в кінці періоду створення, що пов'язано з поданням заявки на патент та проведенням кваліфікаційної експертизи.

До розрахунку собівартості об'єкта інтелектуальної власності включаються також витрати на реєстрацію. Згідно Постанови Кабінету Міністрів України від 19 вересня 2007 р. N 1154, станом на 1.01.2008 року [1194] для реєстрації сорту рослин необхідно сплатити до Держсортслужби 14860 грн.

Всі витрати, згруповані у додатках 1-7 зводяться в таблицю (додаток АВ). З метою визначення сучасної вартості всіх понесених витрат, вони обчислюються за цінами на дату оцінки. В таблиці 5.2 узагальнено всі визначені нами витрати, пов'язані із створенням сорту, найбільша частка яких припадає на вирощування.

В таблиці 5.2 наведено прямі витрати на створення об'єкта інтелектуальної власності. Натуральні показники переводились у вартісні на підставі даних досліджених господарств. Мінімальна вартість дослідженого нами сорту озимого жита «Ірина» становить 2776236 грн. Вартість цього ж сорту за даними звітів до Державного казначейства за результатами виділених на селекцію коштів складає близько 1350000 грн. (заробітна плата + близько 80000 грн. на щорічне матеріальне забезпечення селекційного процесу).

Таблиця 5.2

Витрати на розробку сорту озимого жита «Ірина»

№	Перелік витрат	Всього, грн	Рахунок обліку
1	Заробітна плата	471840	941
2	Нарахування на заробітну плату	149416	941
3	Витрати матеріалів	135960	230
4	Всього робіт	1999310	230
5	Витрати на відрядження	4850	941
6	Витрати на реєстрацію	14860	154
7	Разом витрат на створення сорту	2776236	12

Розроблені нами відомості призначені для збирання інформації про собівартість об'єктів інтелектуальної власності в селекції, яка не може узагальнюватись на рахунках бухгалтерського обліку. Порядок використання калькуляцій і відомості в процесі обліку створення інтелектуального продукту наведено на рисунку 5.2. Кожен наступний етап можливий лише після виконання попереднього.

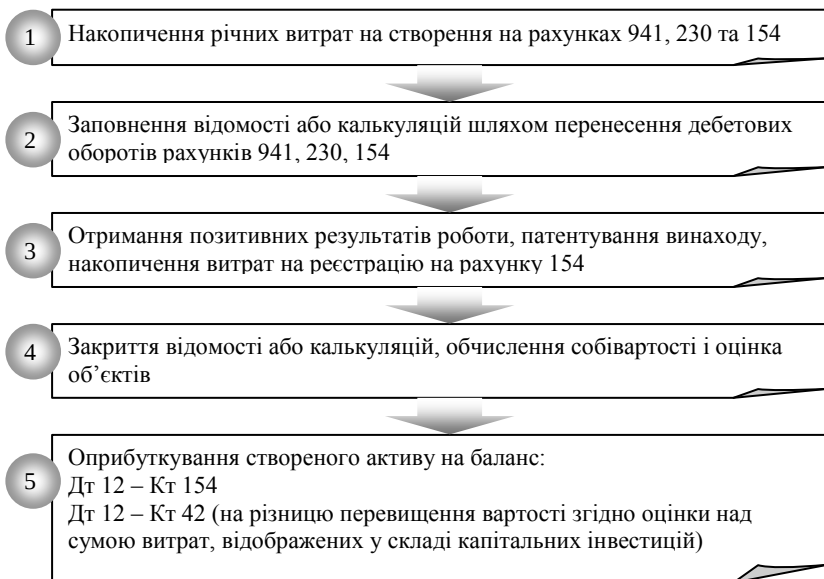


Рис.5.2. Послідовність операцій з відображення створення об'єктів селекції в обліку

Як видно з рисунка 5.2, закриття відомості і обчислення собівартості може і не відбутись, якщо не отримано позитивних результатів роботи, які становлять об'єкт інтелектуальної власності, є новими і корисними. Необхідність використання кореспонденцій, наведених на п'ятому етапі рис. 5.2, обґрунтовано розділі 2 монографії, що пов'язано з необхідністю приведення балансової вартості до собівартості об'єкта у разі оцінки за собівартістю.

Розроблені відомості ми пропонуємо використовувати як один із варіантів оцінки, щоб визначити найнижчу із можливих вартостей об'єкта інтелектуальної власності.

Як показали наші дослідження, створення нових сортів в Україні вимагає значних матеріальних та інтелектуальних витрат. Для порівняння, за розрахунками селекціонерів США, на невеличку за обсягом селекційну програму щорічно витрачається приблизно 250 тис. доларів США, а якщо врахувати, що термін стабілізації основних характерних ознак нового сорту у середньому складає 10 років, можна стверджувати, що загальні витрати на створення нового сорту становлять 2,5 млн. доларів [180, с.5]. Фінансові витрати на створення нового сорту в Україні на три-чотири порядки менші.

Проведені розрахунки дозволяють встановити приблизну собівартість, однак запропонована нами методика має наступні переваги:

- по-перше, дає можливість провести оцінку селекційних продуктів, активний ринок яких сьогодні на Україні відсутній;
- по-друге, низька трудомісткість робіт за умов наявності технологічних карт та відомостей заробітної плати (збір витрат за 10 років займає до 1 робочого дня);
- по-третє, наближеність розрахунків до реальних показників;
- по-четверте, можливість обчислення собівартості раніше створених селекційних продуктів.

Для відшкодування понесених витрат, підприємство-власник повинне щороку отримувати прибутки від реалізації прав на сорт жита більше 140000 грн. протягом терміну чинності патенту на сорт. Проведення таких розрахунків за допомогою запропонованих відомостей безпосередньо на сільськогосподарських підприємствах сприятиме прийняттю ефективних рішень в області управління наявними об'єктами інтелектуальної власності, дозволить зекономити кошти на послуги оцінювачів. Сучасне облікове забезпечення

селекційної роботи зумовлює трудомісткість процесу вартісної оцінки об'єктів інтелектуальної власності, що впливає на його неефективність.

Наші пропозиції вирішують одне з багатьох завдань оцінки – визначення собівартості інтелектуального активу. Однак не менш важливим питанням для сільськогосподарських підприємств є розподіл цієї вартості при виробництві первинного насіння, елітного, першої репродукції, племінних тварин та інших об'єктів інтелектуальної власності протягом щорічного їх використання.

5.2. Первинний облік об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства

Управління інтелектуальною власністю підприємства передбачає отримання від її використання доходів, які перевищують витрати на створення та реєстрацію. Важливу роль при цьому відіграють дані бухгалтерського обліку з первинних і зведених документів та реєстрів, як інформаційної бази аналізу.

Проведене дослідження документування операцій з об'єктами інтелектуальної власності на сільськогосподарських підприємствах вказує на доцільність внесення змін до форм первинного обліку, з метою забезпечення можливості відображення всіх майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності тривалістю більше одного року та реалізації прав на них. Також важливим є застосування типових форм для всіх нематеріальних активів, що сприятиме уніфікації бухгалтерської документації. Тільки та інформація про об'єкти інтелектуальної власності, що міститься в первинних документах бухгалтерського обліку, відображається у звітності та систематизується в управлінському обліку для прийняття відповідних рішень.

На досліджених підприємствах, зважаючи на наявні створені об'єкти інтелектуальної власності, не виявлено заповнених типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства для кожного продукту за формами НА-1, НА-2 та НА-3, затвердженими наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі

нематеріальних активів» від 22 листопада 2004 року №732 [143]. Цей факт підтверджує доцільність перегляду первинної документації і її аналізу на можливість використання для обліку всіх операцій з об'єктами інтелектуальної власності.

Проведений аналіз всієї документації, що використовується для операцій з об'єктами інтелектуальної власності, дозволяє згрупувати їх на три види:

- документи, що підтверджують права власності на об'єкти інтелектуальної власності (патенти, свідоцтва);
- документи, що визначають суть господарської операції і її законність (ліцензійні договори, договори про уступку прав, договір про створення об'єкта інтелектуальної власності і ін.);
- документи, які відображають факт надходження, переміщення чи вибуття об'єктів інтелектуальної власності на підприємстві (акт приймання-передачі, акт списання та ін.).

До документів, що підтверджують права власності, належать передбачені Цивільним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами у сфері охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності. Для кожного об'єкта інтелектуальної власності визначено документи, які засвідчують виключні і невиключні майнові права, і видаються Державним департаментом інтелектуальної власності. Основними з них є патенти та свідоцтва.

Патент – документ, що видається винахідникові і засвідчує виключне право та авторство на винахід, сорт рослин, промисловий зразок. В таблиці Х.2.додатку Х наведено перелік об'єктів, на які видаються патенти. Патентовласнику належить виключне право на використання винаходу у власній діяльності і передачі іншій особі на підставі договору.

Свідоцтво – документ, що видається заявникові і засвідчує виключне право та авторство на знаки для товарів і послуг, об'єкти авторського і суміжного прав, раціоналізаторські пропозиції, топографії інтегральних мікросхем. Перелік об'єктів, що охороняються свідоцтвами у відповідності до чинного законодавства, наведено в таблиці Х.3 додатку Х. На ряд об'єктів інтелектуальної власності, наприклад, корисні моделі, сорти рослин, які підлягають патентуванню, їх авторам видаються авторські свідоцтва. Призначення такого свідоцтва – визначення авторства і надання

немайнових прав власності, вони не можуть бути об'єктом бухгалтерського обліку.

Свідоцтва та патенти є документами державного зразка, які засвідчують корисність об'єкта інтелектуальної власності, його цінність та новизну. Їх відсутність на підприємстві не означає відсутність інтелектуальних продуктів. Для підтвердження наявності таких об'єктів і законності їх придбання укладаються договори на створення, передачу або надання у користування об'єктів інтелектуальної власності. Використання договорів в оформленні господарських операцій з інтелектуальною власністю, які є підставою для відображення активів, згруповано нами в таблиці 5.3. Патенти та свідоцтва надходять на підприємство після виконання умов договору про створення об'єкта інтелектуальної власності, набуття прав на об'єкти інтелектуальної власності, права користування - на підставі ліцензійних договорів.

Таблиця 5.3

Договори в сфері використання об'єктів інтелектуальної власності

№ з/п	Господарська операція	Документ, який визначає зміст господарської операції	Документ, що засвідчує майнові права	Реєстрація договору
1	2	3	4	5
1	Створення	Авторські договори (постановочний, сценарний, художнього замовлення, на створення і використання об'єктів суміжних прав та ін). Договори на створення об'єктів промислової власності (на інформаційне забезпечення науково-технічної діяльності); Договір про виконання науково-дослідних, дослідно-конструкторських і технологічних робіт; Договір про створення і передачу об'єктів інтелектуальної власності та ін.	Патент, свідоцтво	Не потрібна

Продовження табл. 5.3

1	2	3	4	5
2	Придання (реалізація) всіх прав	Договір про уступку прав Договір на реалізацію «ноу-хау»	Відповідний договір	Для об'єктів промислової власності обов'язкова
3	Придбання (реалізація) прав користування	Ліцензійний договір Авторський договір на використання твору	Відповідний договір	Для об'єктів промислової власності обов'язкова

Законодавством встановлено обмеження можливості використання ліцензійних договорів для окремих об'єктів, наприклад, зазначення місця походження товару. Всі договори на реалізацію об'єктів промислової власності підлягають обов'язковій реєстрації в Державному департаменті інтелектуальної власності, без якої вважаються недійсними. Кожен вид інтелектуальної власності має обмеження тривалості дії цього права, що обов'язково повинно враховуватися при заповненні первинної документації.

При надходженні об'єкта інтелектуальної власності на підприємство, використанні та вибутті складаються типові документи, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 22.11.2004 №732 [161] та наказом Міністерства статистики України від 10.08.2004 № 469 [160].

Форми первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів згідно Наказу Міністерства фінансів України №732 [161] заповнюються в бухгалтерії підприємств. Щодо форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності, затверджених наказом Міністерства статистики України №469 [160], їх заповнення передбачається у підрозділах з питань інтелектуальної власності або іншого підрозділу, на який покладено виконання цих функцій. Створення такого підрозділу чи надання повноважень щодо об'єктів інтелектуальної власності іншому підрозділу не передбачено ні на одному із 30 досліджених нами підприємств.

Процес документування операцій із створення об'єкта інтелектуальної власності наведено на рис 5.3. Придбання нематеріальних активів оформляється за допомогою первинних

документів, наведених на рисунку 5.3, починаючи з етапу отримання охоронного документу.



Рис. 5.3. Документування процесу створення об'єкта інтелектуальної власності

Після завершення розробок і подання заявки заповнюється журнал реєстрації заявок (форма ІВ-1), затверджений Наказом Міністерства статистики України [160]. Форма ІВ-1 містить інформацію про назву створеного об'єкта інтелектуальної власності, його автора, сплачені збори за реєстрацію права. Дані цього реєстру використовуються для заповнення статистичної звітності, і відображаються в бухгалтерському обліку тільки в частині сплачених коштів.

На підставі отриманого охоронного документу складається Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів за формою НА-1, затверджена наказом Міністерства фінансів України [161].

Сільськогосподарські підприємства його не використовують, так як не визначають первісну вартість об'єктів. Із-за складності оцінки, типові форми залишаються незатребуваними. Крім того, уточнення вимагає пояснення при заповненні реквізиту документа «Власник об'єкта права інтелектуальної власності», так як не зрозуміло потрібно зазначати творця об'єкта чи постачальника.

Вивчення порядку заповнення первинних документів з обліку інтелектуальної власності показало дублювання багатьох реквізитів (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Реквізити типових форм обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства.

№ з/п	Реквізити	Код форми			Реквізити, що є у всіх формах
		НА-1	НА-2	НА-3	
1	2	3	4	5	6
1	<i>Назва підприємства</i>	X	X	X	X
2	<i>Код ЄДРПОУ</i>	X	X	X	X
3	<i>Назва документа</i>	X	X	X	X
4	Повна назва об'єкта	X	X		
5	№ з/п	X	X	X	X
6	<i>Назва об'єкта</i>	X	X	X	X
7	Найменування і номер документа, що підтверджує майнові права на об'єкт	X	X	X	X
8	Дата виникнення права	X	X	X	X
9	<i>Первісна вартість, грн.</i>	X	X	X	X
10	Код субрахунку бухгалтерського обліку об'єкта		X		
11	<i>Строк корисного використання</i>	X	X	X	X
12	Річна сума амортизації, грн.	X	X		
13	Дата і № акта про введення об'єкта права інтелектуальної власності в господарський оборот	X	X		
14	Місце використання	X	X	X	X
15	Дата і № акта про вибуття (ліквідацію) об'єкта права інтелектуальної власності		X	X	
16	<i>Ліквідаційна вартість, грн.</i>	X	X	X	X
17	Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням		X		
18	Відомості про переоцінку		X		

Продовження табл. 5.4

1	2	3	4	5	6
19	<i>Дата документа</i>	X	X	X	X
20	<i>Підпис особи, що складала документ</i>		X		
21	Власник об'єкта права інтелектуальної власності	X		X	
22	Кореспонденція з надходження (дебет, кредит, субрахунки, рахунки аналітичного обліку)	X			
23	Дата введення об'єкта в господарський оборот	X			
24	<i>Комісія, номер наказу про її затвердження, склад комісії</i>	X		X	
25	Правові умови введення в господарський оборот	X			
26	Вартість придбання, документи, що підтверджують вартість	X			
27	Придатний/ непридатний для використання і реалізації	X		X	
28	Потрібний/непотрібний для доведення до стану придатного до використання	X			
29	Існує можливість отримання майбутніх економічних вигод	X		X	
30	Висновок комісії	X		X	
31	Особа відповідальна за прийняття об'єкта	X		X	
32	Кореспонденція з вибуття (дебет, кредит, субрахунки, рахунки аналітичного обліку)	X		X	
33	Дата вибуття	X		X	
34	Залишкова вартість, грн.	X		X	
35	Примітки	X		X	
36	Правові умови вибуття	X		X	
37	Вигода від вибуття, грн.			X	
	Разом реквізитів	29	20	23	12

Як видно з таблиці 5.4, всі форми мають більше 20 реквізитів, із них 12 повторюються. Курсивом наведені обов'язкові реквізити згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [75].

Ми вважаємо, так як основним призначенням первинного документа є підтвердження факту здійснення господарської операції,

то форма НА-1 має враховувати можливість відображення об'єктів, які підлягають позабалансовому обліку, які ще не оцінені, з відповідною поміткою. Наприклад, для відображення придбаних ліцензій на сорт рослин.

Співвідношення реквізитів з таблиці 5.4 вказує на можливість використання однієї форми обліку необоротних активів замість трьох, що пропонується в роботах Л.М.Котенко, Т.В.Польової [115] для нематеріальних активів, в Н.В.Лопухіна [126] для основних засобів.

На нашу думку, застосування комплексного документа при надходженні і вибутті об'єктів інтелектуальної власності, а також аналітичного обліку, можливо тільки при ручній формі обліку, так як проміжок часу між заповненням різних частини документа досить суттєвий (1-10 і більше років). При автоматизованому обліку цей документ необхідно буде роздруковувати мінімум три рази (надходження, вибуття, нарахування амортизації), що вимагатиме додаткових затрат ресурсів. Комплексні документи можна застосовувати також за незначної кількості нематеріальних активів, однак при автоматизованому обліку доведеться паралельно одні і ті ж дані записувати в документи та вводити в електронну таблицю (документ).

Для документування операцій з об'єктами інтелектуальної власності найкраще використовувати перевірені часом форми Акт введення, Акт списання та інвентарну картку. Перші два документа можна заповнювати як автоматизовано, так і в ручну. Щодо інвентарної картки, то перелік реквізитів вказує на ручний спосіб як єдино можливий. Реквізити цих документів слід переглянути, відібравши основні для кожної операції і об'єкта, відкинувши несуттєві. Найголовнішими вдосконаленнями, на нашу думку, мають бути наступні:

- відміна можливості застосування актів для декількох об'єктів;
- посилення аналітичності показників інвентарної картки;
- усунення дублювання реквізитів в одному документі (наприклад, «назва об'єкта» і «повна назва об'єкта»);
- запровадження для цифрових даних табличної форми подання, а для текстових – прописної;
- назви реквізитів повинні передбачати можливість використання документа для всіх видів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів.

В таблиці 5.5 наведено наші пропозиції щодо зміни наявних в типових формах НА-1 та НА-2 реквізитів.

Таблиця 5.5

Пропозиції щодо зміни реквізитів типових форм обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства

№ з/п	Реквізити	Пропозиції
1	Назва документа	Передбачити використання для всіх нематеріальних активів
2	<i>Назва об'єкта</i>	Вилучити
3	№ з/п	Вилучити
4	<i>Первісна вартість, грн.</i>	Розшифрувати склад первісної вартості (документи, сума)
5	Вартість придбання, документи, що підтверджують вартість	
6	Потрібний/непотрібний для доведення до стану придатного до використання	
7	Річна сума амортизації, грн.	Зазначити метод амортизації
8	Характеристика об'єкта права інтелектуальної власності за призначенням	Об'єкт (виріб, технологія, процес), в якому використовується нематеріальний актив
9	Відомості про переоцінку	Відомості про зміну вартості (переоцінка, зміна корисності, модернізація)
10	Власник об'єкта права інтелектуальної власності	Підприємство (особа), що реалізувало нематеріальний актив
11	Дата введення об'єкта в господарський оборот	Вилучити, датою вважається дата підписання акта введення
12	Правові умови введення в господарський оборот	Вилучити
13	Придатний/ непридатний для використання і реалізації	Залишити у висновку комісії
14	Існує можливість отримання майбутніх економічних вигод	
15	Висновок комісії	
16	Дата вибуття	Вилучити, дата відповідає даті акту вибуття
17	Отримане з правом матеріальне підтвердження (документи, електронні носії інформації, конструкція, речовина, зразок і т.д.)	Добавити

В результаті запровадження наших пропозицій, кількість реквізитів первинних документів зменшиться на вісім. Розроблена форма Акта введення в господарський оборот об'єкта інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів замість типової форми НА-1 наведена в додатку АД.

Назва типової форми вказувала на можливість її використання тільки для одного об'єкта (Акт введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності), хоча було передбачено декілька граф. На нашу думку, такий акт можна застосовувати тільки для одного активу, так як більшість реквізитів передбачають індивідуальний підхід до кожного об'єкта, в тому числі висновки комісії. Серед досліджених підприємств не знайшлося жодних нематеріальних активів, які б можна було разом подати у типовій формі. Ми вважаємо, що інші форми з обліку інтелектуальної власності також мають бути передбачені для відображення одного об'єкта.

Наші пропозиції змін у формі акта введення стосуються структурної перебудови та вилучення частини реквізитів. Однак найсуттєвішим моментом є зазначення матеріальної складової об'єкта інтелектуальної власності, яким може бути документація, зразки насіння, конструкція корисної моделі отримані разом з охоронним документом або договором у сфері використання інтелектуальної власності.

В першому розділі нами було відмічено важливість цього елемента, так як право інтелектуальної власності не може бути отримане без матеріального втілення корисних властивостей результатів розумової діяльності людини. Саме матеріальна складова повинна підлягати інвентаризації разом із перевіркою наявності охоронних документів.

Типова форма акту поряд із важливою і необхідною інформацією містить реквізити, що тільки утруднюють його складання. На нашу думку, зазначення власника об'єкта інтелектуальної власності неповністю відповідає суті документу. Доцільніше зазначити підприємство, від якого отримано ці права, адже власником деяких об'єктів інтелектуальної власності є міжнародні корпорації, а постачальниками - вітчизняні підприємства. Цей реквізит відіграє значну роль при відображенні ліцензійних угод, так як вказується ліцензіар — отримувач роялті та паушального

платежу за право користування активом. Зазначення річної суми амортизації недоцільно у зв'язку з можливістю використання будь-якого методу нарахування амортизації, а не тільки прямолінійного.

Висновок комісії рекомендуємо розширити за рахунок визначення корисності активів і придатності для відображенні на балансових або позабалансових рахунках. У практиці вітчизняного обліку не згадується про можливість використання активів для активів, які обліковуються поза балансом. Ми пропонуємо оформляти їх при всіх надходженнях об'єктів інтелектуальної власності.

Дані з Акту введення в господарський оборот об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів заносяться до Інвентарної картки обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів (форма НА-2), яка використовується для аналітичного обліку. На нашу думку, Форма НА-2 не містить всіх показників аналітичного обліку, а лише дублює дані з форми НА-1, в той же час невідображеними залишаються дані про модернізацію об'єкта, надання прав на нього іншим користувачам і т.д.

Зазначення в інвентарній картці відомостей про переоцінку одним рядком прописом, не висвітлює інших причин зміни вартості – модернізація, зменшення і збільшення корисності і т.д. Затверджена форма інвентарної картки на 95 % дублює інформацію з акта введення, що вказує на можливість використання копії акту для аналітичного обліку. Ми пропонуємо змінити форму та наповнення інвентарної картки, розділивши інформацію в ній на три частини: відомості про об'єкт, відомості про зміну вартості, перелік виданих договорів на користування об'єктом інтелектуальної власності.

В першому розділі наводиться інформація про об'єкт за даними акта введення в господарський оборот та договорів на придбання, створення. Друга частина заповнюється на підставі розрахунків, отриманих з Відомості аналітичного обліку нематеріальних активів. Зазначається причина зменшення або збільшення вартості (переоцінка, модернізація, зміна корисності) дата і сума.

Третя частина картки узагальнюватиме відомості про видані договори на користування наявним на підприємстві об'єктом права інтелектуальної власності, що також було запропоновано в роботі Ю.С.Рудченко [208] для торгівельних марок. Розроблена форма картки аналітичного обліку наведена в таблиці 5.6.

Таблиця 5.6

Дослідне господарство «Перше травня»
(підприємство, установа, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 36786532

**КАРТКА АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ОБ'ЄКТА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ
ВЛАСНОСТІ ТА ІНШИХ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ № _____ 1**

«___» _____ 209 р. січня 08

1. Відомості про об'єкт

Повна назва об'єкта	<i>Сорт озимого жита «Ірина»</i>
Документ, що підтверджує майнові права	<i>Патент на сорт</i>
Отриманий з правом матеріальний носій (речовина, електронний запис і ін)	<i>Страховий запас насіння в розмірі 1т</i>
Місце використання об'єкта, прізвище відповідальної особи	<i>Рослинництво, Оліферчук Ю.М.</i>
Метод амортизації	<i>Прямолінійний</i>
Об'єкт (виріб, технологія, процес), в якому використовується нематеріальний актив	<i>Вирощування і реалізація сортового насіння</i>

Дата виникнення права	Термін дії права до	Первісна вартість, грн.	Строк корисного використання, років	Ліквідаційна вартість, грн.	Субрахунок бухгалтерського обліку	Акт введення в господарський оборот №		Акт вибуття (ліквідації) №	
						Дата	Сума	Дата	Сума
3.03.2001	3.03.2021	3229000	20	0	123.1.3.03	9.01.08	3229000		

2. Відомості про зміну вартості

Збільшення			Зменшення		
Дата	Причина	Сума, грн.	Дата	Причина	Сума, грн.

Зворотний бік картки аналітичного обліку об'єкта права інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів

3. Перелік виданих договорів на користування об'єктом інтелектуальної власності

№ з/п	Номер і дата угоди	Назва ліцензіата	Вид ліцензії	Предмет угоди	Термін дії угоди	Вартість ліцензії, грн.	Вид платежу, ставка роялті	Примітка
1	№ 1 від 12.01.08	СВК «Дружба»	невиключна	Вирощування та реалізація насіння жита	2 роки	Не визначена	Щоквартальне роялті 14% від реалізації	Передано 10 тон насіння по 3,5 тис. за 1 т
2	№2 15.04.08	ПОСП ім.Шевченка	невиключна	Вирощування та реалізація насіння жита	2 роки	Не визначена	Щоквартальне роялті 14% від реалізації	Передано 5 тон насіння по 3,5 тис. за 1 т
...	...	...	...	...	...	...	...	...

Реєстрація охоронного документу на підприємстві відбувається шляхом заповнення Акту про використання об'єкта інтелектуальної власності за формою ІВ-6, передбаченою Наказом Міністерства статистики України [160]. Форма ІВ-6 містить частину реквізитів форми НА-1. Для зменшення кількості документів, що заповнюються на підприємстві, доцільно передбачити передачу копії акту за формою НА-1 до відповідного відділу підприємства, що займається інтелектуальною власністю.

Всі об'єкти інтелектуальної власності, що використовуються на підприємстві, реєструються у формі ІВ-3 – Журнал реєстрації використаних об'єктів інтелектуальної власності. В ньому передбачено вказувати назву, номер охоронного документу, дату і обчислені доходи від використання об'єкта, в тому числі надання прав на нього у користування. В цьому реєстрі відображаються також отримані ліцензії. Це єдиний типовий документ, який реєструє всі об'єкти інтелектуальної власності, незалежно від їх обліку. Однак на 29 підприємствах із 30 досліджених він не використовується.

На нашу думку, основні реквізити форми ІВ-3 повинні бути зазначені в бухгалтерській документації, з метою відображення всіх об'єктів інтелектуальної власності і прав користування ними. При цьому слід врахувати, що форму ІВ-3 неможливо використати, якщо на один охоронний документ видається декілька ліцензій, тобто в ній відображаються лише виключні права, що вимагає уточнення назви або внесення відповідних змін. В інструкції щодо заповнення журналу слід передбачити щорічне заведення нової форми ІВ-3, або окремої сторінки для кожного об'єкта (що більш раціонально), з метою узагальнення щорічних надходжень від продажу ліцензій та доходів від використання (графи 8-13) протягом строку чинності охоронного документу (10-20 років).

Інструкцією [160] не передбачено заповнення журналу для сортів рослин і порід тварин, хоча ці об'єкти законодавством прирівнюються до винаходів. Доцільно внести уточнення в назву для їх використання в галузі селекції. Враховуючи перелік об'єктів інтелектуальної власності передбачений Цивільним кодексом України, в назві реєстрів ІВ-1, ІВ-2, ІВ-3 необхідно згадати об'єкти селекції, додавши «...пород тварин, сортів рослин».

Типові форми ІВ-1, ІВ-2, ІВ-3, ІВ-6 використовуються розробниками для оперативного обліку об'єктів інтелектуальної

власності. Вони, безумовно, містять багато інформації про об'єкти, що слід врахувати при вдосконаленні і уточненні вже існуючих первинних документів (форм НА-1, НА-2 та НА-3), коло користувачів яких значно ширше.

Серед типових форм первинного обліку відсутні документи, які б узагальнювали всю інформацію про кількість та вартість ліцензійних угод, за якими передається право на об'єкт інтелектуальної власності, їх виконання.

Для оперативного обліку ліцензійної діяльності, з метою контролю за виконанням умов договорів на підприємствах, рекомендуємо затвердити наказом Про облікову політику спеціальний журнал аналітичного обліку ліцензійних договорів. На одній сторінці журналу доцільно вести відомість по кожному укладеному договору протягом всього терміну дії угоди в розрізі наступних показників:

- номер і дата укладення ліцензійного договору;
- назва ліцензіата (ліцензіара);
- вид ліцензії;
- передані матеріальні ресурси;
- предмет угоди;
- термін дії угоди;
- вартість ліцензії;
- вид платежу (табл.5.7).

Окремо ведуться списки отриманих і виданих ліцензій.

Таблиця 5.7

Назва підприємства СГПП «Рать»

Список отриманих (~~виданих~~) ліцензійних договорів
станом на 31.12.07

№ з/п	Номер і дата угоди	Назва ліцензіара (ліцензіата)	Вид ліцензії	Передані матеріальні ресурси	Предмет угоди	Термін дії угоди	Вартість ліцензії, грн.	Вид платежу	Примітка
1	№ 16 від 12.01.07	Інститут АПВ	невиключна	2 тонни насіння за ціною 4000 грн	Реалізація насіння картоплі	2 роки, до 12.01.09	Не встановлена	Піврічні платежі за ставкою роялті 15% від реалізації	Дт 041 «Не оцінені активи»
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

До цих відомостей пропонується список ліцензійних договорів, укладених на підприємстві (перша сторінка журналу) з такими даними:

- номер і дата укладення ліцензійного договору;
- назва ліцензіата;
- період сплати платежів;
- предмет договору;
- база обчислення роялті;
- сума платежу;
- реквізити платіжного документа (табл.5.8).

Таблиця 5.8

Назва підприємства СГПП «Рать»

Відомість виконання умов ліцензійного договору № 16 від 12.01.07

укладеного з Інститутом АПВ
назва ліцензіара (ліцензіата)

№ з/п	період	Предмет угоди	База обчислення роялті			Сума платежу за ліцензійним договором, грн.	№ і дата платіжного доручення (виниєки)	Примітка
			кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.			
1	1 півріччя 2007 року	Дніпропетровська обл. - супереліта	100	2,33	233	16,31	№ 1234 від 20.06.07	Дт 685 - Кт 311

Зразок розробленого журналу наведено в додатку Я. Заповнювати його повинна особа (підрозділ), що веде оперативний облік об'єктів права інтелектуальної власності, призначена для цього керівником підприємства. Записи у реєстри проводяться на підставі укладених договорів. Відомості з реєстрів полегшать заповнення щорічної форми статистичної звітності №4-нт «Звіт про набуття прав інтелектуальної власності та використання об'єктів права інтелектуальної власності», та аналіз ліцензійної діяльності.

З первинних документів дані про нематеріальні активи узагальнюються у Відомості 4.3 аналітичного обліку нематеріальних активів, де зазначається вартість на початок, збільшення, зменшення

вартості, вартість на кінець року та щорічні амортизаційні відрахування. Відомість відображає весь перелік нематеріальних активів, які є на балансі, та зміни у їх вартості протягом року. Її доцільно доповнити колонкою з номерами рахунків, на які списуються щорічні амортизаційні відрахування по об'єктах, з метою розрахунку впливу нематеріальних активів на витрати підприємства.

Інформація про наявність та рух об'єктів інтелектуальної власності, що міститься в первинних документах, використовується для проведення економічного аналізу, прийняття управлінських рішень. Невідображені в обліку об'єкти, наявні на сільськогосподарських підприємствах, знижують рівень інноваційної привабливості галузі. Запропоновані нами документи враховують всю різноманітність інтелектуальних продуктів, сприяють контролю за наявністю не лише охоронних документів, але й матеріальних активів, на які поширюються права інтелектуальної власності.

5.3. Відображення прав на об'єкти інтелектуальної власності у звітності

Для ознайомлення із основними показниками діяльності підприємства, в тому числі інноваційної, використовується звітність (фінансова, статистична), як єдине джерело інформації для потенційних інвесторів. Якість сучасної звітності і її інформаційне наповнення давно ставляться під сумнів, так як в основному вона відображає матеріальні ресурси підприємства, залишаючи інтелектуальні активи в «тіні». Очевидним є те, що показники, відображені в звітності, повинні в повному обсязі задовольняти інформаційні потреби користувачів, в тому числі про інноваційну діяльність. Недостатньо налагоджений механізм збору інформації про інтелектуальні активи і витрат на дослідження та розробки зумовлюють потребу у дослідженні всіх форм звітності на наявність в ній даних про інтелектуальну власність з метою формування переліку основних показників використання інтелектуального потенціалу підприємства. В таблиці АЖ.1 додатку АЖ нами проаналізовано основні форми фінансової звітності на предмет відображення в ній

нематеріальних активів та об'єктів інтелектуальної власності.

Фінансова звітність містить багато узагальненої інформації про всі необоротні активи, основні засоби і нематеріальні активи. Жодна форма звітності не містить даних про доходи і витрати, пов'язані з використанням інтелектуальних активів, хоча саме ці показники характеризують інноваційну активність підприємства.

Найбільш деталізовані дані про нематеріальні активи відображені у Примітках до річної фінансової звітності (Форма 5), затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 302 від 29.11.2000 року. В цій же формі характеризуються використовувані на підприємстві виключні права на об'єкти інтелектуальної власності у рядках 030, 040 та 050. Окремі об'єкти інтелектуальної власності можуть бути відображені також в рядку 070 «Інші нематеріальні активи», однак для їх ідентифікації необхідно використовувати аналітичні дані підприємства. Таким чином у 5 формах фінансової звітності відображаються сальдо по рахунку 12 «Нематеріальні активи» (рядки 010-012 Балансу), аналітика по цьому ж рахунку (рядки 010-070 Приміток), вибірка по рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» (083-084 Приміток), з позабалансових тільки рахунок 05 «Гарантії та забезпечення надані», на якому ведеться облік нематеріальних активів підприємства, які оформлено договорами застави (рядок 082 Приміток).

Всі підприємства додатково до приміток зазначають за якою вартістю (первісною чи переоціненою) нематеріальні активи відображаються в балансі. Підприємства, які зобов'язані оприлюднювати фінансову звітність, відповідно до Наказу Міністерства фінансів №302 від 29.11.2000 [162], подають у довільній формі додаткову інформацію про нематеріальні активи, передбачену П(С)БО 8, але не відображену в примітках, яка наведена в таблиці АЖ.2 додатку АЖ.

Фінансова звітність акціонерних підприємств, банків, страхових компаній та інших організацій, які оприлюднюють свою звітність, додатково містить інформацію про створені об'єкти інтелектуальної власності на підприємстві по групах, що дозволяє оцінити спеціалізацію в інноваційній сфері та обсяги вкладених коштів в розробку інтелектуальних продуктів.

Дослідження показують, що сучасна фінансова звітність не може бути використана для повноцінного аналізу ефективності інноваційної

діяльності та прийняття управлінських рішень з використання інтелектуальних продуктів. На нашу думку, звітність в Україні потребує кардинальних змін і підтвердженням цього є постійні зміни у вимогах до розкриття інформації в ній. Для удосконалення існуючої звітності пропонуємо внести уточнення до Приміток, однак не в сторону їх розширення, а шляхом перегляду показників.

З метою розробки пропозицій щодо віднесення вартості об'єктів інтелектуальної власності до окремих статей звітності, їх доцільно розділити на наступні групи:

- об'єкти інтелектуальної власності в процесі створення;
- об'єкти інтелектуальної власності, наявність яких підтверджена охоронними документами (патентами, свідоцтвами) з визначеною первісною вартістю;
- активи, наявність яких підтверджена договорами у сфері використання прав на об'єкти інтелектуальної власності з визначеною первісною вартістю (ліцензії);
- права на об'єкти інтелектуальної власності, які потребують оцінки з використанням спеціальних методів оцінки;
- нематеріальні активи призначені для продажу.

Інформація про об'єкти інтелектуальної власності в процесі створення узагальнюються в частині III “Капітальні інвестиції” Приміток до річної фінансової звітності у рядку 310 “Придбання (створення) нематеріальних активів”. Детальне вивчення 5 розділу приміток «Доходи і витрати» показало, що в ньому не згадуються витрати на дослідження і розробки. Дані по оборотах до більшості субрахунків до рахунку 94 «Інші операційні витрати» містяться в рядках 440–480 Приміток. Розділ рекомендуємо доповнити рядком 493 «Витрати на дослідження і розробки», що не буде враховуватись у загальному підсумку.

З метою відображення всіх прав, якими володіє підприємство щодо інтелектуальної власності, доцільно назви рядків 030, 040, 050 та 060 приміток змінити, відповідно до законодавства і класифікації, яка використовується Державним департаментом інтелектуальної власності.

Відповідно у звітності в Примітках об'єкти інтелектуальної власності будуть відображатись в наступних рядках

- права на комерційне позначення (рядок 030);

- об'єкти інтелектуальної власності, що охороняються патентами (рядок 040);
- об'єкти авторського права і суміжного з ним прав (рядок 050);
- інші об'єкти інтелектуальної власності (рядок 060).

В сучасній фінансовій звітності повністю ігнорується характер отриманих прав на об'єкти інтелектуальної власності: виключні чи невиключні. У рядках 030 – 060 Приміток рекомендуємо відображати тільки виключні майнові права на об'єкти інтелектуальної власності, невиключні слід узагальнювати окремо. Для цього назву рядка 020 «Права користування майном» доцільно доповнити словами «та об'єктами інтелектуальної власності».

Проведені дослідження підтверджують, що на сьогоднішній день обсяги використання виключних прав (підприємство володіє всіма правами на об'єкт) і невиключних (права обмежені часом, територією або обсягом) не прослідковується у звітності, що підкреслює важливість внесення змін до сучасної фінансової звітності.

Крім того, перегляду потребує відображення у звітності позабалансових рахунків обліку об'єктів інтелектуальної власності на відповідність його наведеним у Примітках положенням. Більшість досліджених нами підприємств мають об'єкти інтелектуальної власності, які не оцінені. Враховуючи наші рекомендації щодо відображення їх перед оцінкою на позабалансових рахунках за сумою реєстраційних витрат або першого платежу, пропонуємо зазначати їх окремим рядком приміток до звітності 086 «Нематеріальні активи в процесі оцінки».

На вимогу Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України №617 від 07.11.2003 [189] року не передбачено відображення нематеріальних активів, утримуваних для продажу, хоча для основних засобів пропонується рядок 265 Приміток до річної фінансової звітності. Так як нематеріальні активи також є об'єктом купівлі-продажу на підприємстві і облік цієї групи об'єктів відрізняється від решти інтелектуальних продуктів, вартість нематеріальних активів для продажу рекомендуємо виділяти окремим рядком у примітках.

Сільськогосподарські підприємства, крім фінансової звітності, складають щорічний звіт «Основні економічні показники роботи

сільськогосподарського підприємства» за формою 50-сг, в якому зазначаються обсяги виготовлення (в натуральних одиницях і собівартість) та реалізації продукції рослинництва і тваринництва. Незважаючи на великий обсяг інформації, що наводиться у звіті, про інтелектуальну власність і пов'язані з нею об'єкти (сортове насіння, племінні тварини) даних немає.

Дослідження показали, що виробництво та реалізація вказаних об'єктів включені до першого розділу названого звіту «Виробництво та реалізація сільськогосподарської продукції» (рядки 0010 та 0130). Це призводить до спотворення даних звітності, адже матеріальні об'єкти, на які поширюються права інтелектуальної власності, мають вищу собівартість, ніж звичайна сільськогосподарська продукція, що вимагає окремого їх розкриття.

Спеціалізованих форм фінансової звітності чи навіть окремих статей, в яких би відображалась проведена наукова робота, понесені витрати по об'єктам інтелектуальної власності немає. Найбільше інформації містить статистична звітність, проте суми вказані в ній не пов'язані з даними обліку, тобто їх неможливо співставити з бухгалтерськими рахунками, фінансовою звітністю.

В таблиці 5.9 наведено форми статистичного спостереження, в яких розкривається наукова та інноваційна діяльність підприємств.

Таблиця 5.9

Форми статистичного спостереження, в яких розкривається інформація про інноваційну діяльність підприємства

№ з/п	Найменування форми (дата затвердження)	Індекс форми	Періодичність	Хто подає	Кому подається	Строк подання
1	2	3	4	5	6	7
1.	Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт (20.07.2007 №234)	1-наука	квартальна	Юридичні особи всіх організаційно-правових форм господарювання та їх відокремлені підрозділи, які виконували наукові та науково-технічні роботи	Органу державної статистики за місцезнаходженням	не пізніше 25 числа після звітного періоду

Продовження табл. 5.9

1	2	3	4	5	6	7
2.	Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт (23.06.2008 №207)	3-наука	річна	Юридичні особи всіх організаційно-правових форм господарювання та їхні відокремлені підрозділи, які виконували наукові та науково-технічні роботи	Органу державної статистики за місцезнаходженням	не пізніше 5 лютого після звітного року
3.	Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства (23.06.2008 №207)	1-інновація	річна	Юридичні особи всіх організаційно-правових форм господарювання та їхні відокремлені підрозділи, які проводять діяльність, класифікаційний код якої за КВЕД "С", "D", "Е", незалежно від основного виду діяльності	Органу державної статистики за місцезнаходженням	не пізніше 5 лютого після звітного року
4.	Звіт про набуття прав інтелектуальної власності та використання об'єктів права інтелектуальної власності (20.07.2007 №234)	4-нт	річна	Юридичні особи всіх організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності, які виконували роботи зі створення та використання об'єктів права інтелектуальної власності	Органу державної статистики за місцезнаходженням	не пізніше 10 лютого
5.	Звіт про укладання договорів стосовно розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності (23.06.2008 №207)	7-нт (ліцензії)	річна	Юридичні особи усіх організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності, які видали або отримали ліцензії, уклали ліцензійні договори на використання об'єктів права інтелектуальної власності та договори про передавання виключних майнових прав інтелектуальної власності	Органу державної статистики за місцезнаходженням	не пізніше 10 лютого

Звітність було вдосконалено у 2008 році шляхом:

1) уточнення реквізитів форм 3-наука «Звіт про виконання наукових та науково-технічних робіт», 1-інновація «Обстеження інноваційної діяльності промислового підприємства»;

2) розробки нової форми 7-нт (ліцензії) «Звіт про укладання договорів стосовно розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності», яка була апробована тільки на початку 2009 року.

Для аналізу повноти відображення у звітності інтелектуальної власності, було проведено порівняння кількості отриманих патентів за даними Державного комітету статистики та Державного департаменту інтелектуальної власності (табл.АЖ.3 додатку АЖ). Останній займається реєстрацією всіх об'єктів промислової власності, в тому числі тих, на які видаються патенти. Це єдині установи, в які подається інформація про набуття прав на об'єкти інтелектуальної власності. Порівняння можна провести тільки в натуральних показниках, так як вартісні у Державному департаменті інтелектуальної власності не узагальнюються.

Протягом 2006 року Державним департаментом інтелектуальної власності видано 14027 патентів на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, з них 564 сільськогосподарським підприємствам. За даними Державного комітету статистики ці ж показники складають 7632 і 23, відповідно відхилення складає 6395 і 541 в сторону заниження статистичних показників (рис.5.4). За 2003-2006 роки загальне відхилення по Україні складає 7979.

Суттєве заниження статистичних показників пояснюється тим, що не всі підприємства складають форми статистичного спостереження про використання об'єктів інтелектуальної власності, хоча, як зазначено в табл.5.9 форму статистичної звітності 4-нт «Звіт про набуття прав інтелектуальної власності та використання об'єктів права інтелектуальної власності», де зазначається кількість отриманих патентів, передбачено подавати всіма підприємствами, що використовують інтелектуальну власність.

Практика показує, що цілі сектори економіки, зокрема сільське господарство, не охоплені таким спостереженням, що відповідно впливає на прийняття рішень державними органами щодо галузевої політики у сфері інновацій.

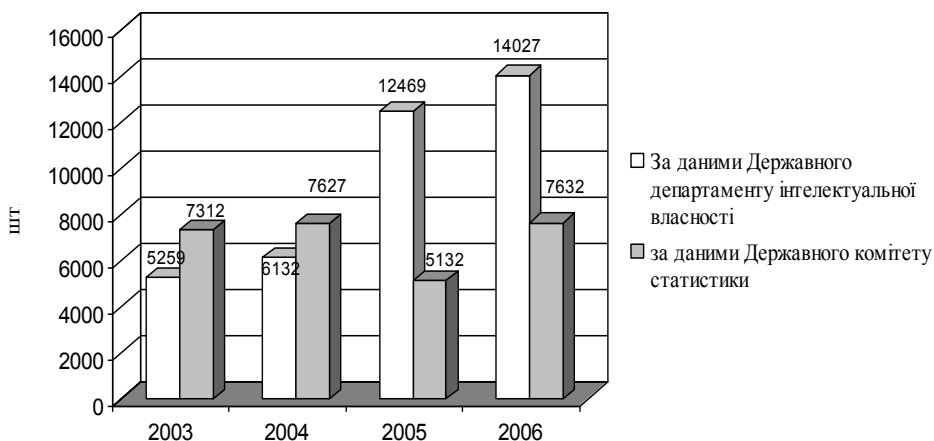


Рис.5.4. Кількість виданих патентів за даними Державного комітету статистики та Державного департаменту інтелектуальної власності

Щодо кількості отриманих патентів на винаходи, то протягом 2003-2008 років спостерігається зрівноваження даних отриманих із двох джерел. Загальне відхилення по кількості отриманих патентів складає 100, хоча щорічне відхилення дуже суттєве (табл.5.10). У 2008 році кількість отриманих патентів за даними Державного департаменту інтелектуальної власності складає 3832, а Державного комітету статистики – 1832.

Таблиця 5.10

Кількість отриманих патентів на винаходи підприємствами
України протягом 2003-2008 років

Показник	Дані за роками						Разом
	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
За даними Державного департаменту інтелектуальної власності, од.	3113	2838	3433	3698	4058	3832	20972
за даними Державного комітету статистики, од.	6706	6088	2297	1956	1993	1832	20872
Відхилення, од.	-3593	-3250	1136	1742	2065	2000	100

На рис.5.5. наведено динаміку показників кількості патентів на винаходи, які узагальнено у звітності Державного комітету статистики та Державного департаменту інтелектуальної власності.



Рис. 5.5. Кількість виданих патентів на винаходи за даними Державного комітету статистики та Державного департаменту інтелектуальної власності

Форма № 4-нт заповнюється відповідно до Інструкції про порядок заповнення звіту про надходження та використання об'єктів промислової власності за формою №4-нт, затвердженій наказом Міністерства статистики України від 6 липня 1995 року №168 [98]. Необхідні для звітності дані узагальнюються в первинному обліку за формами ІВ-1, ІВ-2, ІВ-3, ІВ-4, ІВ-5, ІВ-6, затвердженими наказом Міністерства статистики України «Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та інструкції щодо їх заповнення» від 10 серпня 2004 року №469 [160]. У формі 4-нт наводяться показники щодо кількості поданих заявок, отриманих охоронних документів та використаних винаходів, корисних моделей,

промислових зразків, компонувань інтегральних мікросхем, раціоналізаторських пропозицій, а також величина витрат, пов'язаних з їх охороною. У формі відображаються тільки кількісні дані щодо виключних прав на об'єкти інтелектуальної власності.

Ще однією формою звітності, де передбачено відображення прав на об'єкти інтелектуальної власності, є 1-інновація «Обстеження технологічних інновацій промислового підприємства». В ній вказуються витрати на інновації (рядок 110), кількість придбаних прав на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, ліцензій, ліцензійних договорів на використання зазначених об'єктів (рядки 307-312). Слід відмітити, що всі права об'єднані в одну групу, дана звітність не дає інформації про те, чи придбало (передало) підприємство виключні права на об'єкт, чи тільки право користування (невиключні права).

Форма 1-інновація заповнюється не всіма підприємствами, а лише тими, що належать до добувної, переробної промисловості та виробництва електроенергії, газу і води, що значно зменшує інформативність звітності щодо інноваційної діяльності в цілому по Україні.

У Звіті про укладання договорів стосовно розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності за формою 7-нт (ліцензії) вперше протягом існування державного статистичного спостереження в Україні узагальнено всю інформацію про ліцензійну діяльність підприємства. Ця інформація потрібно перш за все ліцензіарам, які слідкують за кількістю виданих ліцензій з метою контролю сплати роялті, паушальних платежів і ін. В розділі 1 і 2 звіту наводиться інформація про обсяги придбання майнових прав та одержання дозволу на використання об'єктів права інтелектуальної власності, а також розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності.

У формах 1-наука і 3 наука узагальнена інформація про кількість наукових робіт та працівників, які працюють в наукових організаціях і займаються створенням інтелектуальних продуктів. Можна зазначити, що це перші спроби відображення у звітності людського капіталу, як складової інтелектуального капіталу підприємства. Тобто, на відміну від фінансової, статистична звітність містить широкий спектр показників інноваційної діяльності, розкриваючи наступні моменти:

- витрати на дослідження і розробки, джерело їх фінансування (1-інновація, 1-наука, 3-наука);
- виконавці досліджень (1-наука, 3-наука, 4-нт);
- кількість заявок за результатами досліджень і розробок (3-наука, 4-нт);
- кількість отриманих патентів за видами прав на об'єкти інтелектуальної власності (1-інновація, 3-наука, 4-нт);
- кількість переданих (реалізованих) прав на об'єкти інтелектуальної власності (1-інновація);
- кількість використаних об'єктів інтелектуальної власності (4-нт);
- витрати на охорону об'єктів інтелектуальної власності (4-нт);
- кількість виданих і отриманих ліцензій, розміри сплати роялті і паушальних платежів (7-нт (ліцензії)).

Не зважаючи на дублювання показників у різних формах статистичного спостереження, для проведення досліджень інноваційної діяльності відсутня інформація про:

- вартість отриманих патентів на винаходи, корисні моделі, що дозволило б визначити конкурентоспроможність нашої продукції і правильність обчислення ліцензійних платежів;

- вид переданих прав (виключні, невиключні). Державним департаментом інтелектуальної власності така інформація зводиться щодо ліцензій і договорів на передачу права, які підлягають обов'язковій реєстрації;

- кількість реалізованих об'єктів згідно 1-інновація по всім підприємствам, а не лише добувній, переробній промисловості.

Проведені дослідження підтверджують важливість внесення змін до методики обліку та відображення у звітності інтелектуальної власності. В існуючій системі звітності для забезпечення користувачів достовірною інформацією про інноваційну діяльність, на нашу думку, необхідним є відображення всіх об'єктів інтелектуальної власності, наявних на підприємстві з розподілом на підприємств-творців та користувачів результатами розумової діяльності.

Для заповнення існуючих форм статистичного спостереження не розроблено методики документування операцій з інтелектуальними об'єктами, що призводить до різного зведення показників кожним підприємством. Для полегшення складання звітності про інноваційну

діяльність рекомендуємо використовувати розроблені нами реєстри і запропоновані аналітичні рахунки [54; 65; 71].

Заслуговує на увагу пропозиція І.В. Каплі та О.Н.Коркушко щодо систематизації та узагальнення нематеріальних активів та інтелектуального капіталу підприємства в окремому розділі приміток до звітності «Інтелектуальний капітал», де слід розкривати інформацію про загальну суму витрат на дослідження і розробки, інформацію про витрати на підвищення професійного рівня персоналу, рекламу та інші витрати з формування ділової репутації підприємства [102, с.137]. Об'єднання досліджених нами форм статистичного спостереження в один звіт з врахуванням рекомендацій дозволить формувати основний масив інформації про інтелектуальні продукти, їх вартість і напрямки використання.

Світовий досвід свідчить, що активізація інноваційної діяльності сприяє економічному зростанню. Держава в багатьох країнах стимулює підприємницьку діяльність і надає окремі пільги суб'єктам господарювання, які володіють інтелектуальною власністю. Така практика повинна поширюватись і в Україні з метою залучення інвестицій у вітчизняну науку. Відповідно для управління інтелектуальною власністю та ідентифікації інноваційно-активних підприємств велику роль відіграє повне відображення в обліку та звітності продуктів інтелектуальної діяльності.

ВИСНОВКИ

Комплексне дослідження теорії та практики обліку інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств дозволяє стверджувати про недосконалість теоретичних і практичних засад їх обліку, що вимагає вдосконалення процесу визнання, методики документування, відображення у звітності та ін.

За результатами досліджень в історичному аспекті встановлено, що «інтелектуальна власність» та «нематеріальні активи» це взаємопов'язані, але не тотожні поняття, які поєднують наступні складові: промислова власність, авторські та суміжні з ними права, інші об'єкти інтелектуальної власності. Зважаючи на узагальнені суттєві відмінності інтелектуальної власності, її слід обліковувати не тільки як нематеріальний актив, а як об'єкт цінної інформації, розголошення якої ще до оформлення охоронних документів спричинить втрату контролю над ресурсом.

Інтелектуальний продукт стає активом підприємства після оформлення передбаченої законодавством документації, визначення суб'єкта майнових прав та його оцінки, що вказує на важливість документального оформлення прав в процесі визнання інтелектуальної власності у складі активів. Поряд з ознаками нематеріальності для інтелектуальних продуктів важливим є врахування виду прав (майнові і немайнові) та наявності матеріального носія, який уособлює корисні властивості об'єкта. Відображення в обліку інтелектуальної власності як охоронного документа, поряд з матеріальним носієм, сприяє ідентифікації таких активів та контролю за їх збереженням.

Інтелектуальна власність, як об'єкт бухгалтерського обліку, враховує ознаки нематеріальних активів та характеристики прав, як юридичної категорії, узагальнює економічні та правові аспекти даного поняття. У зв'язку з тим, що група об'єктів промислової власності в міжнародній практиці охоплює ширше коло активів, запропоновано внести уточнення в П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», класифікувавши інтелектуальну власність на об'єкти, які охороняються патентами, засоби індивідуалізації юридичної особи, об'єкти авторського та суміжних з ними прав та інші об'єкти інтелектуальної власності, з метою усунення можливості

неоднозначного трактування суті і складу інтелектуальної власності в обліку.

В процесі досліджень порядку обчислення вартості створених об'єктів інтелектуальної власності виявлено, що в бухгалтерському обліку їх собівартість починає формуватись з моменту, коли актив відповідає умовам визнання (витрати на розробку). В результаті, балансова вартість нематеріального активу значно відрізняється від собівартості за калькуляцією та ринкової вартості. Обґрунтовано важливість для сільськогосподарських підприємств початкової оцінки селекційних продуктів за собівартістю, з використанням методів витратного підходу для встановлення нижньої межі можливої вартості, що відповідає потребам управління інтелектуальною власністю на сільськогосподарських підприємствах.

Документальне забезпечення оцінки об'єктів інтелектуальної власності у сільському господарстві за собівартістю доцільно здійснювати з врахуванням поділу об'єктів на дві групи: створених раніше і тих, що перебувають у процесі розробки, з метою визначення вартості нових сортів, порід й інших інтелектуальних продуктів. Інформація, накопичена у розроблених відомостях, сприятиме прийняттю управлінських рішень в області ціноутворення та аналізу ефективності розробок.

За результатами оцінки галузевих особливостей обліку операцій із створення та використання об'єктів інтелектуальної власності на сільськогосподарських підприємствах виділено як найбільш важливі наступні: тривалість процесу створення, повторення технологічних операцій і операційних циклів, непередбачуваність результатів, супроводження реалізації прав передачею біологічних активів та ін. Остання характеристика впливає на відображення тільки матеріальних активів (сортового насіння та племінних тварин), права на використання яких включаються у їх ціну. Запропонована методика обліку продуктів селекції, яка передбачає супроводження реалізації сортового насіння передачею прав інтелектуальної власності, що дозволить виявити інноваційно-активні сільськогосподарські підприємства.

Облік створення об'єктів інтелектуальної власності не можливо вести за єдиною методикою у зв'язку зі значними відмінностями у тривалості процесу, співвідношенні витрат на дослідження і розробку, ймовірності отримання результатів, швидкості зміни технологій.

Враховуючи зазначене, в монографії обґрунтовано чотири методи обліку витрат на дослідження і розробку. Для їх застосування на практиці рекомендовано рахунок 156 «Інвестиції у дослідження і розробки», що забезпечить узагальнення витрат на дослідження і розробку, які підлягають аналізу і розподілу.

Визначено, що витрати на дослідження в селекції відображаються на рахунках виробництва, що зумовлено особливостями технологічного процесу. Запропоновано всі витрати, пов'язані зі створенням об'єкта, розподіляти на витрати на дослідження і розробку віднесені на фінансові результати, витрати на виробництво дослідних зразків, витрати на розробку, відображені у складі капітальних інвестицій, з відповідним узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку. Виділення витрат на виробництво дослідних зразків дозволить визначати повну собівартість селекційних продуктів, яка формується протягом тривалого процесу їх створення.

Запропоновано розподіл угод з реалізації прав на об'єкти інтелектуальної власності на три групи, які характеризують права учасників і порядок відображення в обліку, що дозволить врахувати особливості умов договорів на реалізацію прав інтелектуальної власності сільськогосподарським підприємствам, можливість достовірної оцінки та аналізувати обсяг переданих майнових прав.

Для забезпечення розмежування в обліку виключних прав, підтверджених охоронними документами (патентами, свідоцтвами), та об'єктів інтелектуальної власності, отриманих на підставі ліцензійних договорів, розроблено методику обліку ліцензійних договорів на право використання об'єктів інтелектуальної власності. Вона включає уточнення назв синтетичних та позабалансових рахунків, розробку журналу реєстрації укладених ліцензійних договорів та дотримання умов їх виконання, що дозволить проводити оперативний аналіз ефективності угод.

Обґрунтовано необхідність внесення змін до звітності через перегляд показників, які наводяться в ній. Запропоновано всю інформацію про об'єкти інтелектуальної власності розділити на чотири групи, з відповідним відображенням в примітках до фінансової звітності: об'єкти в процесі створення; об'єкти, права на які підтверджені патентами і свідоцтвами; права підтверджені договорами та об'єкти інтелектуальної власності в процесі оцінки. В

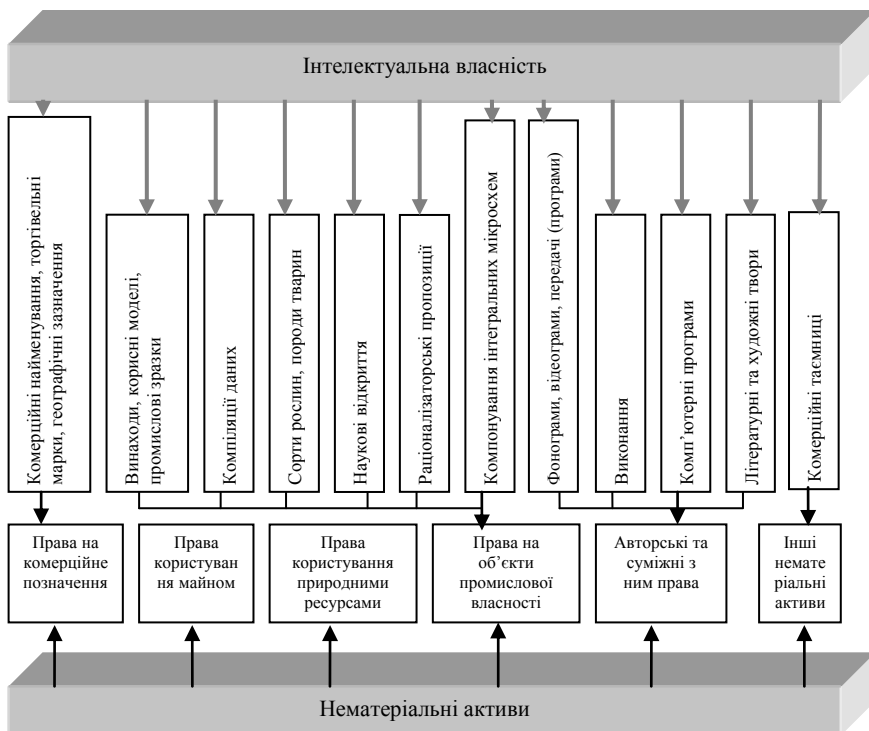
статистичній звітності запропоновано відокремлене відображення активів, на які поширюються права інтелектуальної власності.

Удосконалені картка аналітичного обліку об'єкта інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів, акт введення в господарський оборот об'єкта інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів, дозволять використовувати їх для об'єктів інтелектуальної власності, які обліковуються на позабалансових рахунках. Передбачається посилення аналітичності показників та зазначення матеріальної складової об'єкта, з метою забезпечення контролю за збереженням активу ще до оформлення охоронних документів державного зразка.

Формування нової економіки, яка змінює структуру використовуваних ресурсів в сторону збільшення нематеріальних, вказує на необхідність змін в методології обліку, глибшому дослідженні інтелектуальної складової виробничого процесу у всіх галузях економіки

Додаток А

Взаємозв'язок категорій «нематеріальні активи» та «інтелектуальна власність»



Додаток Б

Визначення нематеріальних активів та ресурсів, невідчутних активів в економічній літературі та законодавстві

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1.	Економіка підприємства: навч. посіб. / [О.В.Ареф'єва, В.Г.Сахарєв, О.В.Ареф'єв та ін.]. – К.: Видавництво Європ. Ун-ту, 2004.– 237 с.	Нематеріальні активи – довгострокові вкладення в придбання об'єктів промислової та інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будівель або користування ними, права власності квартири, а також інших аналогічних майнових прав власності конкретного підприємства і приносять дохід (С.155)
2.	Бухгалтерский учет: учебник / [П.С.Безруких, Н.П.Кондрахов и др.] ; под ред. П.С.Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.	Нематеріальні активи – витрати підприємств в нематеріальні об'єкти, які використовуються протягом довготермінового періоду в господарській діяльності і приносять дохід (С.91)
3.	Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация; [пер. с англ., научн. ред. перевода И.И.Елисеева, гл. редактор проф. Я.В.Соколов] / Л.А. Бернштейн. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.	Нематеріальні активи – права на отримання прибутку в майбутньому (С.149)
4.	Бирюкова И.К. Бухгалтерский учет в Украине / И.К. Бирюкова, А.П.Кондрянский. – К.: Товариство "Знання", 1998. – 408 с.	Нематеріальні активи – необоротні активи, які не мають матеріальної форми і забезпечують здійснення всіх основних видів господарської діяльності підприємства (С.63)
5.	Бланк И.А. Управление активами / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр. Эльга, 2002. – 720 с.	Нематеріальні активи – необоротні активи (С.61)
6.	Бойчик Г.М. Економіка підприємства / Г.М. Бойчик. – К.: Атіка, 2002. – 480 с.	Нематеріальні активи – права власності і захист доступу до нематеріальних ресурсів підприємства та їх використання в господарській діяльності з метою одержання доходу (С.172)
7.	Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.	Нематеріальні активи – витрати підприємства довготермінового періоду в господарській діяльності, які приносять дохід (С.440)
8.	Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г.; [Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач]. – К.: Основи, 1999. – 943 с.	Нематеріальні довгострокові активи – це активи, які фізично не існують. Вони надають власнику право їх використання (С.444)

Продовження додатку Б

1	2	3
9.	Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика : науково-практичне видання у 4-х томах / [за ред. Святоцького О.Д.]. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 1999. – Т.4: Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О.Б. Бутнік-Сіверський]. – 1999. – 352 с.	Нематеріальні активи – довгострокові права або переваги, які придбаває власник прав, відображені в балансі суб'єкта господарювання як витрати на їх придбання і доведення до стану, придатного для використання за своїм призначенням з метою отримання прибутку (С.11)
10.	Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В.П. Завгородний. – К.: Издательство “ВАКЛЕР“, 1997. – 976 с.	Нематеріальні активи – довготермінові витрати, які повинні приносити дохід на протязі деякого періоду (С.143)
11.	Нематериальные активы: организация бухгалтерского и налогового учета: практическое руководство; [под общей ред. В.В. Семенихина]. – М.: Издательство ЭКСМО, 2005. – 96 с.	Нематеріальні активи – виключні права власників на об'єкти інтелектуальної власності, ділова репутація та організаційні витрати (С.5)
12.	Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.	Невідчутні активи довготривалого використання називаються нематеріальними (С.130)
13.	Манів З.О. Економіка підприємства / З.О. Манів, І.М. Луцький. – К.: Знання, 2004. – 580 с.	Нематеріальні активи – права на використання об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інші майнові права (С.168)
14.	Экономика предприятия; [под общ. ред. д.э.н., проф.Л.Г.Мельника]. – Суми: ЧТД. Университетская книга, 2002. – 632 с.	Нематеріальні активи – довгострокові вкладення в придбання об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також інших аналогічних майнових прав, що визначаються об'єктом права конкретного підприємства (С.177)
15.	Нашкєрська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Г.В. Нашкєрська. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.	Нематеріальні активи – особливий вид довготермінових капітальних вкладень, що не мають натурально-речової форми, але надають підприємству певні права або привілеї (С.184)
16.	Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д. Колдуэл; пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.	Нематеріальні активи – довготермінові активи, які не мають фізичної форми (нематеріальні), але мають вартість, яка ґрунтується на правах чи привілеях власника (С.228)
17.	Петрович Й.М. та ін. Економіка підприємства / Й.М. Петрович, А.Ф.Кім, О.М. Семенів та ін.; [за заг. ред. Й.М.Петровича]. – Львів: «Новий світ», 2000. – 680 с.	Нематеріальні активи – ресурси, використання яких, як очікується, приведе в майбутньому до отримання економічної вигоди (С.125)

Продовження додатку Б

1	2	3
18.	Економіка підприємства: підручник; [за ред. С.Ф.Покропивного]. – К.: КНЕУ, 2000. – 528 с.	Нематеріальні ресурси - категорія, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або на обмежені ресурси та їхнього використання в господарській діяльності з отриманням доходу (С.138)
19.	Сідун Р.А. Економіка підприємства / Р.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.	Нематеріальні активи – права на використання об'єктів промислової та інтелектуальної власності (С.143)
20.	Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у плані рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» / І.Тарасова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №4. – С.38-41.	Нематеріальні активи – ресурс, праця або усі фізичні та розумові здібності людей, які можна застосувати у виробництві товарів та послуг, та підприємницькі здібності. До нематеріальних активів включається тільки інтелектуальна власність (С.38)
21.	Должанський М.І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку / М.І. Должанський, А.М.Должанський. – Львів: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с.	Нематеріальні активи – всі активи підприємства, які не мають матеріальної форми, крім грошових коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості (С.101)
22.	Хендриксон Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксон, М.Ф.Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 570 с.	Нематеріальні активи – об'єкти, які не мають матеріального втілення, відповідає визначенню активу, піддається вимірюванню, суттєвий і достовірний (С.395).
23.	Хахонова Н.Н. Учет нематериальных активов / Н.Н. Хахонова. – Ростов н/д: Издательство «Феникс», 2001. – 224 с.	Нематеріальні активи представляють собою сукупність об'єктів довготермінового використання (більше 1 року), що не мають матеріально-речової форми, але необхідних підприємствам і організаціям для ефективного здійснення господарської діяльності (С.4)
24.	Шайдуров Н.О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях / Н.О. Шайдуров. – М.: ИКЦ «Март», 2003. – 128 с.	Вводить поняття невідчутних активів: нематеріальні активи та оборотні невідчутні активи (дебіторська заборгованість, інвестиції) (С.8)
25.	Шишкин А.К. Учет, анализ, аудит на предприятиях / А.К. Шишкин, В.А. Микрюков, И.М. Дышкант. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 496 с.	Нематеріальні активи – виражені в грошовій формі витрати підприємства на нематеріальні об'єкти, які використовуються протягом довготривалого періоду в господарській діяльності і здатні приносити дохід (С.46)

Продовження додатку Б

1	2	3
26.	Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28 грудня 1994 року №334/94-ВР.	Нематеріальний актив - об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності платника податку
27.	Наказ Державного казначейства України Про затвердження Інструкції з обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ №64 від 17.07.2000	Нематеріальні активи - активи, що не мають фізичної та/або матеріальної форми незалежно від вартості і використовуються установою в процесі виконання основних функцій більше одного року
28.	Наказ Міністерства фінансів України Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» №242 від 18.10.1999	Нематеріальний актив - 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

Додаток В

Ознаки нематеріальних активів

Таблиця В.1

Ознаки нематеріальних активів, наведені в економічній літературі

№ з/п	Джерело	Ознаки
1	2	3
1.	Астахов В.П. Бухгалтерский учет. Внеоборотные активы и ценные бумаги / В.П. Астахов. – М.: Гайдарики, 1997. – 395 с.	– відсутність матеріальної форми і при цьому володіння такою цінною якістю, як здатність давати дохід її власнику; – відсутність наміру продажу нематеріальних активів у нормальних умовах діяльності підприємства; – тривалість експлуатації, що дає змогу враховувати їх у складі довгострокових інвестицій як поза оборотні активи; – відсутність корисних відходів; – багаточільовий характер експлуатації, що дає змогу використовувати об'єкт на різних ділянках діяльності підприємства; – підвищений ступінь ризику в прагненні одержати дохід від застосування подібних активів, а звідси відсутність у користувача прагнення перепродати нематеріальні активи в нормальних умовах користування ними; – неможливість виділення із загальної маси майна підприємства або відособлення в самостійний вид майна внаслідок його нематеріальної основи (С.134)
2.	Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация; [пер. с англ., научн. ред. перевода И.И.Елисеева, гл. редактор проф. Я.В.Соколов] / Л.А. Бернштейн. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.	- не мають фізичної форми; - залежать від очікуваного прибутку (С.150)
3.	Методичні рекомендації щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізація / [В.П.Ситник, М.Ф.Бойко, А.Ф.Гойчук та ін.] – К: Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", 2006 – 70 с.	– не повинен мати грошової форми за всіма її еквівалентами – не повинен мати матеріальної форми – не повинен бути дебіторською заборгованістю – повинен мати термін використання більше одного року – може бути відокремленим від підприємства – повинно існувати ймовірне одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта – може бути достовірно визначена вартість об'єкта (С.4)

Продовження табл. В.1

1	2	3
4.	Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика : науково-практичне видання у 4-х томах / [за ред. Святоцького О.Д.]. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 1999. – . – Т.4: Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О.Б. Бутнік-Сіверський]. – 1999. – 352 с.	- відсутність матеріально-речової структури, тобто фізично вони не відчутні; - служать цілям виробництва продукції - можливість одержання доходу в теперішньому і майбутньому - за нормальних умов у користувача не виникає необхідності в їхньому перепродажу; - довгостроковість функціонування активів (С.230)
5.	Кліменко А. Нематеріальні активи: від придбання до ліквідації / А.Кліменко. – Х.: Фактор, 2005. – 320 с.	- немонетарність; - відсутність матеріальної форми; - можливість ідентифікації; - використання на протязі періоду більше одного року (С.72)
6.	Нематериальные активы: организация бухгалтерского и налогового учета: практическое руководство; [под общей ред. В.В. Семенихина]. – М.: Издательство ЭКСМО, 2005. – 96 с.	- є результатом творчої діяльності; - є сукупністю майнових і немайнових прав; - використовуються протягом тривалого періоду; - є джерелом отримання прибутку (С.7)
7	Петрович Й.М. та ін. Економіка підприємства / Й.М. Петрович, А.Ф.Кім, О.М. Семенів та ін.	- відсутність матеріально-речової структури - використання протягом тривалого часу - здатність приносити підприємству економічні вигоди - високий рівень невизначеності щодо розміру можливого прибутку (С.115)
8	Петрович Й.М. та ін. Економіка підприємства / Й.М. Петрович, А.Ф.Кім, О.М. Семенів та ін.	- безтілесність; - необоротність; - можливість ідентифікації; - відповідає визначенню активів; - піддається вимірюванню; - суттєвий; - достовірний; - здатний приносити майбутні економічні вигоди (С.397)
9.	Хахонова Н.Н. Учет нематериальных активов / Н.Н. Хахонова. – Ростов н/д: Издательство «Феникс», 2001. – 224 с.	- відсутність матеріально-речової форми; - тривалий період використання; - можливість ідентифікації; - здатність приносити прибуток (С.6)
10.	Шайдулов Н.О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях / Н.О. Шайдулов. – М.: ИКЦ «Март», 2003. – 128 с.	- використання в господарській діяльності підприємства; - термін використання більше 12 місяців; - здатність приносити дохід; - відсутність матеріально-речової форми; - не планується подальше вибуття активу (С.17)
11.	Шишкин А.К. Учет, анализ, аудит на предприятиях / А.К. Шишкин, В.А. Микрюков, И.М. Дышкант. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 496 с.	- відсутність матеріальної форми; - використання протягом тривалого періоду; - здатність приносити дохід; - високий ступінь невизначеності стосовно можливих доходів в майбутньому (С.46)

Таблиця В.2

Згруповані економічні ознаки нематеріальних активів

Ознака		Науковці, які вказують на ознаку
Ознаки необоротного активу	Відповідає визначенню активів	Хендріксен Е.С. [238]
	Може бути достовірно визначена вартість	Хендріксен Е.С. [238]
	Здатність приносити прибуток (доходи)	Бернштейн Л.А. [7], Бутнік-Сіверський О.Б. [145], Петрович Й.М. [178], Хахонова Н.Н. [237], Хендріксен Е.С. [238], Шайдуров Н.О. [241], Шишкін А.К. [242]
	Використовується в господарській діяльності	Шайдуров Н.О. [217], Астахов В.П. [4]
	Необоротність (тривалий період використання)	Астахов В.П. [4], Кліменко А.А. [106], Бутнік-Сіверський О.Б. [145], Петрович Й.М. [178], Хахонова Н.Н. [237], Хендріксен Е.С. [238], Шайдуров Н.О. [217], Шишкін А.К. [218]
	Не планується подальше вибуття активу	Астахов В.П. [4], Шайдуров Н.О. [217]
Ознаки нематеріальності	Відсутність матеріально-речової форми	Астахов В.П. [4], Бернштейн Л.А. [7], Кліменко А.А. [106], Бутнік-Сіверський О.Б. [145], Петрович Й.М. [178], Хахонова Н.Н. [237], Хендріксен Е.С. [238], Шайдуров Н.О. [217], Шишкін А.К. [218],
	Немонетарність (не повинен мати грошової форми)	Кліменко А.А. [106], Бутнік-Сіверський О.Б. [145]
	Може бути ідентифікованим (відокремленим від підприємства)	Кліменко А.А. [106], Бутнік-Сіверський О.Б. [145], Хахонова Н.Н. [237], Хендріксен Е.С. [238]
	Не повинен бути дебіторською заборгованістю	Бутнік-Сіверський О.Б. [145]
Інші	Неможливість виділення із загальної маси майна	Астахов В.П. [4]
	Підвищений ступінь ризику від використання	Астахов В.П. [4], Петрович Й.М. [178], Шишкін А.К. [218]
	Відсутність корисних відходів	Астахов В.П. [4]

Додаток Д

Класифікації нематеріальних активів з виокремленням об'єктів права інтелектуальної власності

Таблиця Д.1

Основні класифікації нематеріальних активів

№ з/п	Джерело	Класифікація нематеріальних активів
1	2	3
1.	Астахов В.П. Бухгалтерский учет. Внеоборотные активы и ценные бумаги / В.П. Астахов. – М.: Гайдарики, 1997. – 395 с.	– інтелектуальна власність; – майнові права; – відстрочені витрати; – ціна фірми (с.133)
2.	Бирюкова И.К. Бухгалтерский учет в Украине / И.К. Бирюкова, А.П.Кондрянский. – К.: Товариство "Знання", 1998. – 408 с.	– об'єкти інтелектуальної власності; – права користування природними ресурсами; – права користування економічними; – організаційними і іншими перевагами (с.63)
3.	Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.	– права користування земельними ділянками; – природними ресурсами; – патенти; – ліцензії; – ноу-хау; – програмні продукти і привілеї; – організаційні витрати; – торгові марки і товарні знаки (с.440)
4.	Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация; [пер. с англ., научн. ред. перевода И.И.Елисеева, гл. редактор проф. Я.В.Соколов] / Л.А. Бернштейн. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.	– гудвіл; – патенти, авторські права і торгові марки; – права власності на орендоване майно і його удосконалення; – права і витрати на використання природних ресурсів; – формули, технології і зразки; – ліцензії, франчайзинг, участь в асоціаціях, списки клієнтів і т.д. (с.149)
5.	Бойчик Г.М. Економіка підприємства / Г.М. Бойчик. – К.: Атіка, 2002. – 480 с.	– права володіння патентами, винаходами, корисними моделями, свідоцтвами і т.д.; – права володіння об'єктами авторського і суміжного прав; – права використання нетрадиційних об'єктів інтелектуальної власності; – права користування земельними ділянками; – монополні права на використання рідкісних ресурсів; – права, що виникають внаслідок укладання ліцензійних угод (с.172)

Продовження табл. Д.1

1	2	3
6.	Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»/ Н.Г.Виговська. – К.: 1999. – 20с.	– об'єкти права інтелектуальної власності; – об'єкти права користування ресурсами природного середовища; – гудвіл; – право на здійснення різних видів діяльності; – право власника на майно – місце на товарній та фондовій біржі (с.9)
7.	Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика : науково-практичне видання у 4-х томах / [за ред. Святоцького О.Д.]. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 1999. – . – Т.4: Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О.Б. Бутнік-Сіверський]. – 1999. – 352 с.	– об'єкти права інтелектуальної власності та інші об'єкти права власності і користування; – об'єкти права користування природними ресурсами; – об'єкти права користування економічними, організаційними перевагами та іншими привілеями; – гудвіл; – об'єкти права власності і користування раціоналізаторськими пропозиціями; – ноу-хау (с.24)
8.	Економіка підприємства: підручник / [за ред. С.Ф.Покропивного]. – К.: КНЕУ, 2000. – 528 с.	– права внаслідок володіння патентами, свідоцтвами; – права , що виникли внаслідок володіння авторськими правами; – права використання нетрадиційних об'єктів інтелектуальної власності; – права користування природними ресурсами і земельними ділянками; – монополні права; – організаційні витрати; – права, що виникають внаслідок укладання ліцензійних угод на використання об'єктів інтелектуальної власності (с.138)
9.	Кліменко А. Нематеріальні активи: від придбання до ліквідації / А.Кліменко. – Х.: Фактор, 2005. – 320 с.	– об'єкти інтелектуальної власності; – права користування майном; – права користування природними ресурсами (с.10)
10.	Кононенко О. Облік нематеріальних активів відповідно до П(С)БО / О.Кононенко. – Х.: Фактор, 2000. – 64 с.	– об'єкти права інтелектуальної і промислової власності; – об'єкти авторського права; – об'єкти права користування ресурсами природного середовища; – об'єкти права користування нематеріальним майном (с.7)

Продовження табл. Д.1

1	2	3
11.	Манухіна М.Д. Удосконалення методів оцінки й обліку матеріальних і нематеріальних активів підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.Д.Манухіна. – Луганськ, 1997. – 20 с.	– права користування промисловою та інтелектуальною власністю; – права користування природними ресурсами; – права користування економічними, організаційними та іншими перевагами; – права користування майном та спорудами; – захист прав користування нематеріальними активами (с.6)
12.	Манів З.О. Економіка підприємства / З.О. Манів, І.М. Луцький. – К.: Знання, 2004. – 580 с.	– права на об'єкти промислової власності, авторське право; – право на користування іншими нематеріальними ресурсами; – права на користування землею та іншими природними ресурсами; – організаційні витрати на створення підприємства (с.163)
13.	Морозов О. Проблеми обліку об'єктів інтелектуальної власності в Україні / О.Морозов, Ю.Єрмейчикова і ін. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005.– №2.– С.23-29.	– об'єкти інтелектуальної власності; – інші нематеріальні активи (с.23)
14.	МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» // Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [перекл. з англ. за ред. С.Ф.Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.	– торгові марки; – заголовки і назви видань; – програмне забезпечення; – ліцензії і привілеї; – авторські права; – патенти та інші права відносно промислової власності; – ноу-хау – нематеріальні активи в процесі розробки
15.	Нематериальные активы: организация бухгалтерского и налогового учета: практическое руководство; [под ред. В.В. Семенихина]. – М.: Издательство ЭКСМО, 2005. – 96 с.	– об'єкти інтелектуальної власності; – ділова репутація; – організаційні витрати (с.5)
16.	Пастушкова В.В. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов / В.В. Пастушкова, Л.А. Крятова. – М.: Информ-Внедр-Цент «Маркетинг», 2000. – 192 с.	– інтелектуальна власність; – права користування; – капіталізовані витрати (с.61)
17.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 №242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rada.gov.ua .	– права користування природними ресурсами; – права користування майном; – права на знаки для товарів і послуг; – права на об'єкти промислової власності; – авторські і суміжні з ними права; – інші нематеріальні активи; – капітальні інвестиції в нематеріальні активи

Продовження табл. Д.1

1	2	3
18.	Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у плані рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» / І.Тарасова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №4. – С.38-41.	– винахід; – корисна модель; – промисловий взірєць; – сорт рослин; – засоби індивідуалізації; – об'єкти авторських та суміжних з ним прав; – компонування (топографії) інтегральних мікросхем; – раціоналізаторські пропозиції; – комерційні таємниці (с.39)
19.	Хахонова Н.Н. Учет нематериальных активов / Н.Н. Хахонова. – Ростов н/д: Издательство «Феникс», 2001. – 224 с.	– об'єкти інтелектуальної власності; – права користування природними ресурсами; – відстрочені витрати; – ціна фірми (с.7)
20.	Шайдуров Н.О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях / Н.О. Шайдуров. – М.: ИКЦ «Март», 2003. – 128 с.	– інтелектуальна власність; – комерційна таємниця; – організаційні витрати; – ділова репутація (с.29)
21.	Шишкин А.К. Учет, анализ, аудит на предприятиях / А.К. Шишкин, В.А. Микрюков, И.М. Дышкант. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 496 с.	– об'єкти промислової власності; – об'єкти інтелектуальної власності; – права користування земельними ділянками і іншими природними ресурсами; – організаційні витрати; – монопольні права та привілеї; – ціна фірми; – завершені науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (с.46)

Таблиця Д.2

Складові нематеріальних активів

№ п/п	Складова нематеріальних активів	Джерело
1	Права на об'єкти інтелектуальної власності (об'єкти інтелектуальної власності)	Виговська Н. [25], Кліменко А. [106], Кононенко О. [113], Манухіна М. [136], Бутнік-Сіверський А. [145], Пастушкова В. [175], Хахонова Н. [237], Шайдуров Н. [241], Шишкін А. [242]
2	Права користування природними ресурсами	Бойчик І. [13], Виговська Н. [25], Кононенко О. [113], Манухіна М. [136], Бутнік-Сіверський О. [145], Хахонова Н. [237], Шишкін А. [242]
3	Відстрочені витрати, організаційні витрати	Бойчик І. [13], Бутнік-Сіверський О. [145], Пастушкова В. [175], Хахонова Н. [237], Шайдуров Н. [241], Шишкін А. [242]
4	Ціна фірми (гудвіл)	Виговська Н. [25], Бутнік-Сіверський А. [145], Хахонова Н. [237], Шайдуров Н. [241], Шишкін А. [242]
5	Права користування майном (будинками, спорудами)	Кліменко А. [106], Манухіна М. [136], Бутнік-Сіверський О. [145]
6	Права користування промисловою власністю	Кононенко О. [113], Манухіна М. [136], Шишкін А. [242],
7	Об'єкти авторського права	Кононенко О. [113]
8	Права на економічні, організаційні і інші привілеї, монополні права	Бойчик І. [13], Манухіна М. [136], Бутнік-Сіверський А. [145], Шишкін А. [242]
9	Комерційна таємниця (ноу-хау)	Бутнік-Сіверський А. [145]
10	Завершені наукові дослідно-конструкторські роботи	Шишкін А. [242]
11	Право на різні види діяльності	Виговська Н. [25]
12	Право на місце на товарній і фондовій біржі	Виговська Н. [25]
13	Право власності і використання раціоналізаторськими пропозиціями	Бутнік-Сіверський А. [145]
14	Права використання нематеріальним майном	Кононенко О. [113], Пастушкова В. [175]
15	Права, що виникають унаслідок ліцензійних угод на використання об'єктів інтелектуальної власності	Бойчик І. [13]

Додаток Е

Визначення інтелектуальної власності

№ з/п	Джерело	Інтелектуальна власність - це
1	2	3
1	Бойчик Г.М. Економіка підприємства / Г.М. Бойчик. – К.: Атіка, 2002. – 480 с.	складова частина потенціалу підприємства, яка забезпечує економічну користь протягом тривалого періоду і має ту особливість, що в них відсутня матеріальна основа здобування доходів та не визначені майбутні розміри цих доходів (С.170)
2	Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Е. Стародубцева. – М.: Книжный мир, 1999. – 895с.	власність на інтелектуальний продукт, який входить в склад об'єктів авторського і винахідницького права: науково-технічні розробки, літературні, художні і наукові твори, виконавчу діяльність артистів, звукозаписи, радіо- і телепередачі і т.д. (С.275)
3	Брукинг Э. Интеллектуальный капитал; [пер. с англ. под. ред. Л.Н.Ковалик] / Э. Брукинг. – СПб: Питер, 2001. – 288 с.	представляет собою узаконенный институт для захисту різних корпоративних активів (С.8)
4	Зинов В.Г. Управление интеллектуальной собственностью / В.Г. Зинов. – М.: Монолит, 2002. – 552 с.	права на конкретні результати інтелектуальної творчої діяльності людини в будь-якій сфері, а також права на засоби індивідуалізації юридичної особи, продукції, виконаних робіт чи послуг (С.10)
5	Экономика предприятия / [под общ. ред. д.э.н., проф. Л.Г.Мельника]. – Суми: ЧТД. Университетская книга, 2002. – 632 с.	виключні права на використання в комерційних цілях продукції творчої діяльності (С.178)
6	Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика : науково-практичне видання у 4-х томах / [за ред. Святоцького О.Д.]. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 1999. – – Т.4: Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О.Б. Бутнік-Сіверський]. – 1999. – 352 с.	права на результати розумової діяльності людини у науковій, художній, виробничій та інших сферах, які є об'єктом цивільно-правових відносин у частині кожного володіння, користуватися та розпоряджатися результатами своєї інтелектуальної, творчої діяльності, які будучи благом нематеріальним, зберігаються за його творцями і можуть використовуватися іншими особами лише за узгодження з ними (С.10)
7	Козырев А.Н. Оценка интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев. – М.: Экспертное бюро, 1997. – 289 с.	юридичне поняття, що охоплює авторські та інші права, які належать до інтелектуальної діяльності (С.13)
8	Корнеева И.Л. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации / И.Л. Корнеева. – М.: Юрист, 2006. – 420 с.	виключні права по відношенню до нематеріальних об'єктів , що мають економічну цінність і можуть вільно відчуватись з врахуванням обмежень, встановлених в інтересах захисту особистих прав творців відповідних об'єктів та інтересів суспільства (С.16)

Продовження Додатку Е

1	2	3
9	Манів З.О. Економіка підприємства / З.О. Манів, І.М. Луцький. – К.: Знання, 2004. – 580с.	юридичне поняття, яке охоплює авторське право та інші права на продукти інтелектуальної діяльності. Виділяються в складі нематеріальних ресурсів підприємства (С.162)
10	Мікульонюк І.О. Основи інтелектуальної власності / І.О. Мікульонюк. – К.: Видавництво «Політехніка», 2005. – 232 с..	закріплені законом права, які є результатом інтелектуальної діяльності в науковій, літературній, художній і промислових сферах (С.5)
11	Основы интеллектуальной собственности. - К.: Издательский дом «Ин-Юре», 1999. – 600 с.	закріплені законом права, які є результатом інтелектуальної діяльності в промисловій, науковій, літературній і художній областях (С.13)
12	Петрович Й.М. та ін. Економіка підприємства / Й.М. Петрович, А.Ф.Кім, О.М. Семенів та ін. ; [за заг. ред. Й.М.Петровича]. – Львів: «Новий світ», 2000. – 680 с.	результат, продукт творчої діяльності людини, тобто ідеї, думки, образи, символи, які втілюються в матеріальних носіях. Виділяється в складі нематеріальних ресурсів (С.115)
13	Економіка підприємства: підручник / [за ред. С.Ф.Покропивного]. – К.: КНЕУ, 2000. – 528 с.	юридична категорія, яка застосовується для визначення результатів творчої праці людини, позначення належності таких результатів творчої праці відповідним суб'єктам творчої діяльності, закріплення за цими суб'єктами особистих немайнових і майнових прав, пов'язаних із розробкою та використанням створених інтелектуальних продуктів (С.128)
14	Прокопьев Г.С. Интеллектуальная собственность в АПК / Г.С.Прокопьев // АПК: экономика, управление. – 2002. – С.14-20.	результати науково-технічної діяльності, що мають правову охорону (С.16)
15	Хахонова Н.Н. Учет нематериальных активов / Н.Н. Хахонова. – Ростов н/д: Издательство «Феникс», 2001. – 224 с.	виключне право на результати інтелектуальної діяльності і прирівняні до них засоби індивідуалізації юридичної особи, продукції, робіт чи послуг (С.6)

Класифікація об'єктів прав інтелектуальної власності

Таблиця Ж.1

№ з/п	Об'єкт права інтелектуальної власності	Законодавче визначення об'єкта	Законодавчий документ	Охоронний документ	Термін дії майнових прав
1	2	3	4	5	6
1	Літературні та художні твори	Романи, поеми, статті та інші письмові твори, лекції, промови, проповіді та інші усні твори; драматичні, музично-драматичні твори, пантоміми, хореографічні, інші сценічні твори; музичні твори (з текстом або без нього); аудіовізуальні твори; твори живопису, архітектури, скульптури та графіки; фотографічні твори; твори ужиткового мистецтва, ілюстрації, карти, плани, ескізи і пластичні твори, що стосуються географії, топографії, архітектури або науки, переклади, адаптації, аранжування та інші переробки літературних або художніх творів; збірники творів, якщо вони за добром або упорядкуванням їх складових частин є результатом інтелектуальної діяльності	Закон України «Про авторські і суміжні з ними права» від 23.12.1993 року №3792-XII	Факт існування на матеріальному носії та обнародування	Протягом життя автора та 70 років після його смерті
2	Комп'ютерні і програми	Набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, що виражені у вихідному або об'єктному кодах)			
3	Компіляції даних (бази даних)	Сукупність творів, даних або будь-якої іншої незалежної інформації у довільній формі, в тому числі - електронній, добір і розташування складових частин якої та її упорядкування є результатом творчої праці і складові частини якої є доступними індивідуально і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів.			
4	Відеограма	Відеозапис на відповідному матеріальному носії (магнітній стрічці, магнітному диску, компакт-диску тощо) виконання або будь-яких рухомих зображень (із звуковим супроводом чи без нього), крім зображень у вигляді запису, що входить до аудіовізуального твору. Відеограма є вихідним матеріалом для виготовлення її копій	Закон України «Про авторське право і суміжні права» від 23.12.1993 року №3792-XII, глава 37 ЦКУ		

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6
5	Фонограма	Звукозапис на відповідному носії (магнітній стрічці чи магнітному диску, грамофонній платівці, компакт-диску тощо) виконання або будь-яких звуків, крім звуків у формі запису, що входить до аудіовізуального твору. Фонограма є вихідним матеріалом для виготовлення її примірників (копій)			
6	Передачі (програми) організацій мовлення	Організація ефірного мовлення - телерадіоорганізація, що здійснює публічне сповіщення радіо- чи телевізійних передач і програм мовлення (як власного виробництва, так і виробництва інших організацій) шляхом передач в ефір за допомогою радіохвиль (а також лазерних променів, гамма-променів тощо) у будь-якому частотному діапазоні (у тому числі й з використанням супутників); організація кабельного мовлення - телерадіоорганізація, що здійснює публічне сповіщення радіо- чи телевізійних передач і програм мовлення (як власного виробництва, так і виробництва інших організацій) шляхом передач на віддалі сигналу за допомогою того чи іншого виду наземного, підземного чи підводного кабелю (провідникового, оптоволоконного чи іншого виду)			
7	Виконання	Законодавче визначення відсутнє			
8	Компонування (топографії) інтегральних мікросхем	Інтегральна мікросхема (ІМС) – мікроселектронний виріб кінцевої або проміжної форми, призначений для виконання функцій електронної схеми, елементи і з'єднання якого неподільно сформовані в об'ємі і (або) на поверхні матеріалу, що становить основу такого виробу, незалежно від способу його виготовлення. Топографія ІМС – зафіксоване на матеріальному носії просторово-геометричне розміщення сукупності елементів інтегральної мікросхеми та з'єднань між ними	Закон України «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем» від 5.11.1997 р. №621/97-ВР, глава 40 ЦКУ	Свідцтво про рєсєстрацію топографії інтегральної мікро-схеми	10 років
9	Промисловий зразок	Результат творчої діяльності людини у галузі художнього конструювання	Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від	Патент	10 років

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6
10	Корисна модель	Нове і промислово придатне конструктивне виконання пристрою	Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» 15.12.1993 року №3687-XII, глава 39 ЦКУ	Патент	10 років
11	Рационалізаторська пропозиція	Визнана юридичною особою пропозиція, яка містить технологічне (технічне) або організаційне рішення у будь-якій сфері її діяльності	глава 41 ЦКУ	Свідчення, патент	
12	Наукове відкриття	Встановлення невідомих раніше, але об'єктивно існуючих закономірностей, властивостей та явищ матеріального світу, які вносять докорінні зміни у рівень наукового пізнання	глава 38 ЦКУ		
13	Винаходи	Результат інтелектуальної діяльності людини в будь-якій сфері технології	Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» 15.12.1993 року N 3687-XII, глава 39 ЦКУ	Патент	20 років
14	Сорти рослин	Сорт рослин - окрема група рослин (клон, лінія, гібрид першого покоління, популяція) в рамках нижчого із відомих ботанічних таксонів, яка, незалежно від того, задовольняє вона повністю або ні умови надання правової охорони: - може бути визначена стуленем прояву ознак, що є результатом діяльності даного генотипу або комбінації генотипів; - може бути відрізнена від будь-якої іншої групи рослин стуленем прояву принаймні однієї з цих ознак; - може розглядатися як єдине ціле з точки зору її придатності для відтворення в незмінному вигляді цілих рослин сорту	Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» 21.04.1993 року №3116-XII, глава 42 ЦКУ	Патент свідчення про авторство	10 років на сорт рослин – 30 років, дерев і винограду – 35 років

Продовження табл. Ж.1

1	2	3	4	5	6
15	Порода тварин	Законодавче визначення відсутнє	глава 42 ЦКУ	Свідцтво про авторство	30 років
16	Комерційні (фірмові) найменування	Даною можливістю вирізнити одну особу з-поміж інших та не вводить в оману споживачів щодо справжньої її діяльності	глава 43 ЦКУ		
17	Торговельна марка	Будь-яке позначення або будь-яка комбінація позначень, які придатні для вирізнення товарів (послуг), що виробляються (надаються) однією особою, від товарів (послуг), що виробляються (надаються) іншими особами. Такими позначеннями можуть бути, зокрема, слова, літери, цифри, зображувальні елементи, комбінації кольорів	Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.1993 №3689-ХІІ глава 44 ЦКУ	Свідцтво	10 років
18	Комерційна таємниця	Інформація, яка є секретною в тому розумінні, що вона загалом чи в певній формі та сукупності її складових є невідомою та не є легкодоступною для осіб, які звичайно мають справу з видом інформації, до якого вона належить, у зв'язку з чим має комерційну цінність та була предметом адекватних існуючим обставинам заходів щодо збереження її секретності, вжитих особою, яка законно контролює цю інформацію	глава 46 ЦКУ	Згідно договору	Згідно договору
19	Географічні позначення	Зазначення походження товару охоплює (об'єднує) такі терміни: - просте зазначення походження товару; - кваліфіковане зазначення походження товару. Просте зазначення походження товару - будь-яке словесне чи зображувальне (графічне) позначення, що прямо чи опосередковано вказує на географічне місце походження товару. Ним може бути і назва географічного місця, яка вживається для позначення товару або як складова частина такого позначення. Кваліфіковане зазначення походження товару охоплює (об'єднує) такі терміни: назва місця походження товару; географічне зазначення походження товару.	Закон України «Про охорону прав на зазначення місця походження товару» від 16.06.1999 №752-ХІV глава 45 ЦКУ	Свідцтво	10 років

Таблиця Ж.2

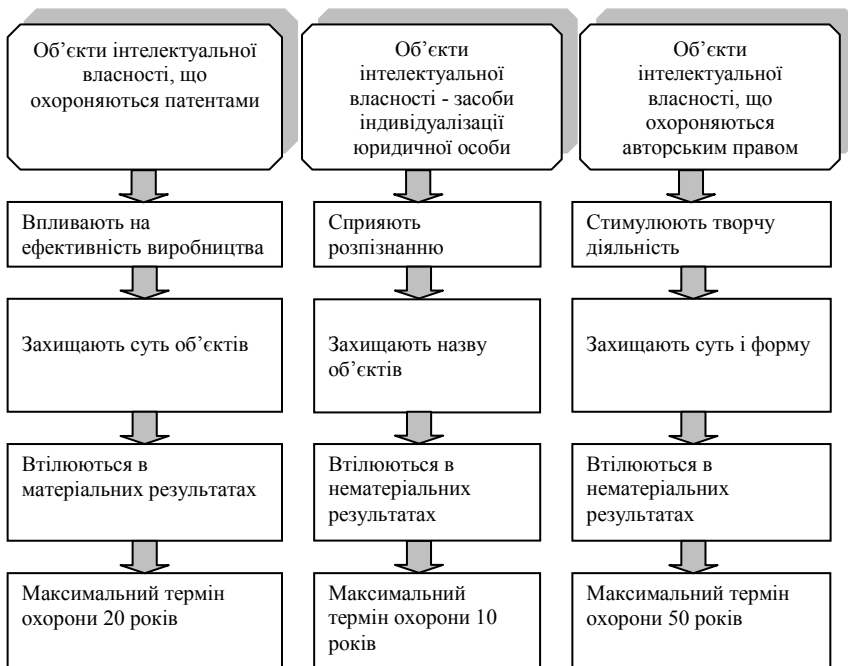
Класифікація об'єктів інтелектуальної власності згідно економічної літератури

№ з/п	Джерело	Класифікація
1	2	3
1	Бойчик Г.М. Економіка підприємства / Г.М. Бойчик. – К.: Атіка, 2002. – 480 с.	– авторське і суміжне з ним право; – промислова власність; – нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності (С.170)
2	Бирюкова И.К. Бухгалтерский учет в Украине / И.К. Бирюкова, А.П.Кондрянский. – К.: Товариство "Знання", 1998. – 408 с.	– право власності на винаходи; – корисна модель; – промисловий зразок; – знаки для товарів і послуг; – сорт рослин; – комерційне найменування; – програма для ЕОМ; – база даних; – науково-технічна інформація (С.63)
3	Зинов В.Г. Управление интеллектуальной собственностью / В.Г. Зинов. – М.: Монолит, 2002. – 552 с.	– об'єкти авторського права; – об'єкти патентного права (включає засоби індивідуалізації); – селекційні досягнення (С.29)
4	Кліменко А. Нематеріальні активи: від придбання до ліквідації / А.Кліменко. – Х.: Фактор, 2005. – 320 с.	– промислова власність; – об'єкти авторського права; – ноу-хау, комерційна таємниця і ін.(С.22)
5	Мікульонюк І.О. Основи інтелектуальної власності / І.О. Мікульонюк. – К.: Видавництво «Політехніка», 2005. – 232 с.	– авторське право; – промислова власність – нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності (С.8)
6	Манів З.О. Економіка підприємства / З.О. Манів, І.М. Луцький. – К.: Знання, 2004. – 580 с.	– об'єкти промислової власності – об'єкти інтелектуальної власності – інші нематеріальні ресурси (С.163)
7	Морозов О. Проблеми обліку об'єктів інтелектуальної власності в Україні / О. Морозов, Ю. Єрмейчикова і ін. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №2. – С. 23-29.	– промислова власність; – об'єкти авторського права; – товарні знаки; – комерційна інформація (С.23)
8	Методичні рекомендації щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізація / [В.П.Ситник, М.Ф.Бойко, А.Ф.Гойчук та ін.] – К: Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", 2006 – 70 с.	– промислова власність; – авторські та суміжні з ними права; – нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності (С.4)

1	2	3
9	Петрович Й.М. та ін. Економіка підприємства / Й.М. Петрович, А.Ф.Кім, О.М. Семенів та ін. ; [за заг. ред. Й.М.Петровича]. – Львів: «Новий світ», 2000. – 680 с.	– результати науково-технічної творчості; – результати творчості, що охороняється авторським і суміжним правами; – засоби товарно-знакової ідентифікації продукції (С.115)
10	Экономика предприятия / [под общ. ред. д.э.н., проф.Л.Г.Мельника]. – Суми: ЧТД. Университетская книга, 2002. – 632 с.	– об'єкти промислової власності; – об'єкти, що охороняються авторським і суміжним з ним правами – інші об'єкти (С.128)
10	Нематериальные активы: организация бухгалтерского и налогового учета: практическое руководство; [под общей ред. В.В. Семенихина]. – М.: Издательство ЭКСМО, 2005. – 96 с.	– результати творчої діяльності, що охороняються патентним правом; – результати творчої діяльності, що охороняються авторським правом; – засоби індивідуалізації (С.6)
11	Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика : науково-практичне видання у 4-х томах / [за ред. Святоцького О.Д.]. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 1999. – . – Т.4: Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О.Б. Бутнік-Сіверський]. – 1999. – 352 с.	– права на результати науково-дослідних робіт; – промислова власність; – авторські права (С.11)
12	Хахонова Н.Н. Учет нематериальных активов / Н.Н. Хахонова. – Ростов н/д: Издательство «Феникс», 2001. – 224 с.	– результати інтелектуальної діяльності; – засоби індивідуалізації (С.7)
13	Шайдунов Н.О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях / Н.О. Шайдунов. – М.: ИКЦ «Март», 2003. – 128 с.	– результати творчості, що охороняються патентним правом; – засоби індивідуалізації юридичної особи; – результати творчості, що охороняються авторським правом (С.30)

Додаток 3

Характеристики основних складових інтелектуальної власності



Додаток И

Склад об'єктів, що належать до промислової власності

№ з/п	Склад об'єктів	Джерело						
		1	2	3	4	5	6	7
1	Винаходи	X	X	X	X	X	X	X
2	Корисні моделі	X		X	X	X	X	X
3	Промислові зразки	X	X	X	X	X	X	X
4	Сорт рослин	X			X	X		
5	Порода тварин	X			X			
6	Ноу-хау	X				X		
7	Захист від недобросовісної конкуренції	X		X		X		X
8	Рационалізаторські пропозиції				X	X		
9	Компонування (топографія) інтегральних мікросхем				X	X	X	
10	Вказівка на місце походження товару			X		X		X
11	Знаки для товарів і послуг		X	X		X		X
12	Фірмове найменування		X	X		X		X

1. а) Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291.

б) Нашкєрська Г.В. Оцінка нематеріальних активів / Г.В. Нашкєрська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №11. – С.23-30.

2. Тимчасове положення про правову охорону об'єктів промислової власності та рационалізаторських пропозицій в Україні, затверджено Указом Президента України від 18 вересня 1992 р. N 479/92.

3. Паризька конвенція про охорону промислової власності від 20.03.1883, ратифікована Україною 25.12.1991.

4. Кліменко А. Нематеріальні активи: від придбання до ліквідації / А.Кліменко. – Х.: Фактор, 2005. – 320 с. 5. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика : науково-практичне видання у 4-х томах / [за ред. Святоцького О.Д.]. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 1999. – .– Т.4: Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О.Б. Бутнік-Сівєрський]. – 1999. – 352 с.

6. Крайнев П.П. Інтелектуальна економіка: управління промисловою власністю: монографія / П.П. Крайнев.– К.: Концерн «Видавничий дім «Ін Юре», 2004. – 448 с.

7. Економіка підприємства: підручник / [за ред. С.Ф.Покропивного]. – К.: КНЕУ, 2000. – 528 с.

Додаток К

Характеристика майнових і немайнових прав на об'єкти інтелектуальної власності

№ з/п	Вид права	Характеристика	Термін дії	Спосіб передачі прав
1	Майнові права	Майновими правами інтелектуальної власності є: 1) право на використання об'єкта права інтелектуальної власності; 2) виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності; 3) виключне право перешкоджати неправомірному використанню об'єкта права інтелектуальної власності, в тому числі забороняти таке використання; 4) інші майнові права інтелектуальної власності, встановлені законом.	Є чинними протягом строків, встановлених Кодексом, іншим законом чи договором	Можуть бути передані відповідно до закону повністю або частково іншій особі.
2	Немайнові права (особисті)	Немайновими правами інтелектуальної власності є: 1) право на визнання людини творцем (автором, виконавцем, винахідником тощо) об'єкта права інтелектуальної власності; 2) право перешкоджати будь-якому посягання на право інтелектуальної власності, здатному завдати шкоди честі чи репутації творця об'єкта права інтелектуальної власності; 3) інші особисті немайнові права інтелектуальної власності, встановлені законом.	Є чинними безстроково, якщо інше не встановлено законом.	Не можуть бути передані

Додаток Л

Оцінка об'єктів інтелектуальної власності

Таблиця Л.1

Оцінка вартості, що використовується в бухгалтерському обліку

Оцінка згідно МСФЗ	Оцінка згідно П(С)БО		Характеристика
Фактична (історична) вартість	Балансова вартість	Первісна вартість при створенні та придбанні	Фактична незмінна вартість в момент придбання
Відновлювана вартість (поточна)		Вартість після переоцінки (справедлива вартість)	Вартість нового активу, аналогічного тому, що був придбаний раніше, на даний момент (ціна заміни)
Можлива ціна реалізації (вартість погашення)	Справедлива вартість		Можлива ціна реалізації активу в нормальних умовах на теперішній момент
Дисконтована вартість (теперішня вартість)			Вартість розрахована на основі сум майбутніх економічних вигод, які очікуються від активу
Залишкова вартість			Первісна (переоцінена) вартість після вирахування зносу
Ліквідаційна			Вартість необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання
Експлуатаційна вартість	Вартість, що амортизується		Первісна вартість за мінусом ліквідаційної

Таблиця Л.2

Методи оцінки майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності відповідно до національних та міжнародних стандартів оцінки майна

Методичний підхід	Зміст підходу	Сфера застосування	Основні методи	Суть методу
1	2	3	4	5
Доходний	Ґрунтується на застосуванні оціночних процедур переведення очікуваних доходів у вартість об'єкта оцінки	У випадку, коли можливо визначити розмір доходу, що отримує або може отримувати юридична чи фізична особа, якій належать такі права, від їх використання.	Метод непрямої капіталізації	Передбачає визначення розміру тієї частини доходу, що отримана у зв'язку з наявністю у юридичної або фізичної особи таких прав.
			Метод прямої капіталізації доходу	
			Метод звільнення від роялті	Вартість активу визначається на підставі умовного припущення, що вся інтелектуальна власність, яка використовується підприємством, йому не належить. Тоді частину виручки підприємство мало було б виплачувати у вигляді винагороди (роялті) власникам цієї інтелектуальної власності. Насправді ж цю частину підприємство залишає в себе.
Порівняльний (ринковий)	Ґрунтується на визначенні вартості подібних об'єктів інтелектуальної власності, щодо яких наявна інформація про ціну	Застосовується у разі наявності достатнього обсягу достовірної інформації про ціни на ринку подібних об'єктів та умови договорів щодо розпорядження майновими правами на такі об'єкти.	Метод порівняльного аналізу продажу	Порівняння оцінюваного об'єкта з іншими, аналогічними за якістю і корисністю, які були продані в порівняний час на аналогічному ринку

Продовження табл. Л.2

1	2	3	4	5
Витратний	Групується на визначенні вартості витрат, необхідних для відтворення або заміщення об'єкта оцінки.	Застосовується для визначення залишкової вартості заміщення (відтворення) майнових прав інтелектуальної власності шляхом вирахування з вартості відтворення (заміщення) величини зносу	Метод прямого відтворення Метод заміщення Метод початкових витрат	Складається нова калькуляція можливих витрат на створення об'єкта, що оцінюється Визначається мінімальна ціна придбання об'єкта аналогічного оцінюваному Виявляються всі фактичні витрати на об'єкт, коректуються на величину індексу цін, визначається коефіцієнт морального старіння
Метод залишку	Послуге три методичні підходи	Застосовуються за умови, що оцінювачем не виявлено підстав для того, щоб припускати наявність у складі цілісного майнового комплексу суб'єкта права інтелектуальної власності інших нематеріальних активів, крім оцінюваного майнового права інтелектуальної власності.	визначення загальної вартості всіх необоротних активів; визначення вартості кожного з об'єктів у матеріальній формі, довгострокових фінансових інвестицій, довгострокової дебіторської заборгованості, відстрочених податкових активів; визначення загальної вартості необоротних активів; визначення різниці між вартістю активів, обчислену відповідно до абзацу другого, та вартістю активів, обчислену відповідно до абзацу четвертого цього пункту, і обґрунтування віднесення такої різниці до вартості майнових прав інтелектуальної власності.	

Таблиця Л.3

Основні математичні формули розрахунку вартості об'єктів інтелектуальної власності

Методичний підхід	Сфера застосування	Порядок розрахунку	Складність застосування на підприємствах АПК
1	2	3	4
Витратний підхід	Вартість об'єктів інтелектуальної власності, створених на підприємстві	$B_{OIB} = K_{MC} \cdot \sum_{t=t_n}^{t=t_k} (B_t \cdot a_t \cdot KI_t)$ K_{MC} – Коефіцієнт морального старіння об'єктів інтелектуальної власності $K_{MC}=1-(T_{\Phi}/T_H)$ T_{Φ} – фактичний термін дії охоронного документу; T_H – номінальний термін дії охоронного документу; B_t – річні сумарні витрати на створення об'єкта інтелектуальної власності в році t; a_t – коефіцієнт приведення щорічних витрат до року оцінки; KI_t – коефіцієнт індексації, що враховує зміну індексу цін в році t; t_n – початковий рік розрахункового періоду; t_k – кінцевий рік розрахункового періоду.	Застосування приведеної вартості вимагає наявності у працівників знань з економіки, ділової математики
	Вартість об'єктів інтелектуальної власності, придбаних у постачальників	$B_{OIB} = \sum_{t=t_n}^{t=t_k} 3_t$ 3_t – щорічні сумарні витрати (щорічні платежі по договору) на придбання об'єктів інтелектуальної власності	Оцінка можлива через певний період використання на підприємстві, а не в момент отримання прав

1	2	3	4
Ринковий підхід	Вартість ліцензії, визначена на базі роялті	$B_{OIB} = \sum_{t=1}^T (K_t \cdot C_t \cdot R_t)$ K_t – кількість продукції, яку очікується виготовити (реалізувати) в році t; C_t – ціна одиниці продукції в році t; R_t – розмір роялті в році t; T – термін дії ліцензійного договору.	На визначення ціни, обсягу продукції впливає суб'єктивний фактор, природнокліматичні умови (для селекції), що робить оцінку недостовірною
Дохідний підхід	Прибуток від використання об'єкта інтелектуальної власності	$B_{OIB} = D_T - B_T = \sum_{t=t_n}^{t=t_k} D_t \cdot a_t - \sum_{t=t_n}^{t=t_k} B_t \cdot a_t$ D_T – дохід від використання об'єкта інтелектуальної власності за розрахунковий період; B_T – витрати на створення, охорону та реалізацію об'єктів інтелектуальної власності за розрахунковий період; T – розрахунковий період; D_t – дохід від використання об'єкта інтелектуальної власності в році t; B_t – витрати на створення, охорону та реалізацію об'єктів інтелектуальної власності в році t; a_t – коефіцієнт приведення щорічних витрат до року оцінки.	Застосування коефіцієнтів приведення, невизначеність розміру майбутніх доходів

Додаток М

Сільськогосподарські підприємства Волинської області, на яких проводилось дослідження обліку об'єктів інтелектуальної власності

Таблиця М.2

Назва, розташування та вид діяльності сільськогосподарських підприємств

№ з/п	Найменування суб'єкту	Адреса	Основний вид діяльності	Діяльність з використанням об'єктів інтелектуальної власності
1	2	3	4	5
1	Державне підприємство дослідне господарство «Перемога» Волинського інституту агропромислового виробництва української академії аграрних наук	Луцький район	Вирощування культур у посданні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
2	Державне підприємство Дослідне господарство «Рокині» Волинського інституту агропромислового виробництва української академії аграрних наук	Луцький район	Вирощування зернових, технічних та інших культур, не віднесених до інших класів рослинництва	Виробництво та реалізація сортового насіння
3	Державне підприємство дослідне господарство «Перше травня» Волинського інституту агропромислового виробництва української академії аграрних наук	Рожищенський район,	Вирощування культур у посданні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
4	Ковельська державна сортодослідна станція	Ковельський район	Вирощування зернових, технічних та інших культур, не віднесених до інших класів рослинництва	Виробництво та реалізація сортового насіння
5	Волинський інститут агропромислового виробництва української академії аграрних наук	Луцький район	Дослідження та розробки в галузі природничих та технічних наук	Виробництво та реалізація сортового насіння
6	Приватно-орендне сільськогосподарське підприємства ім.Шевченка	Горохівський район	Вирощування культур у посданні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів

Продовження табл. М.1

1	2	3	4	5
7	Любешівська державна сортодослідна станція	Любешівський район	Вирощування зернових, технічних та інших культур, не віднесених до інших класів рослинництва	Виробництво та реалізація сортового насіння
8	Липинська державна сортодослідна станція	Луцький район	Вирощування фруктів, ягід, горіхів, культур для виробництва напоїв і прянощів	Виробництво та реалізація сортового насіння
9	Волинська державна сортодослідна станція	Горохівський район	Овочівництво, декоративне садівництво і вирощування продукції розсадників	Виробництво та реалізація сортового насіння
10	Сільськогосподарське приватне підприємства «Дружба»	Луцький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
11.	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Городище»	Луцький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
12.	Приватно-орендне сільськогосподарське підприємство «Русь»	Горохівський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація племінних (генетичних) ресурсів
13.	Сільськогосподарське приватне підприємство «Рать»	Луцький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація племінних (генетичних) ресурсів
14.	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Урожай»	Луцький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
15.	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Романів»	Луцький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів

Продовження табл. М.1

1	2	3	4	5
16.	Сільськогосподарське закрите акціонерне товариство «Піддубці»	Луцький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
17.	Відкрите акціонерне товариство «Луцьке РТП»	Луцький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
18.	Приватне сільськогосподарське підприємство «Агротехсервіс»	Луцький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
19.	Приватне підприємство «Еліт-Стар»	Луцький район	Вирощування зернових, технічних та інших культур, інші види діяльності	Виробництво та реалізація сортового насіння
20.	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Колос»	Любешівський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
21.	Сільськогосподарське приватне підприємство «Куснище»	Любомльський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
22.	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Порильський»	Маневицький район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
23.	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Мрія»	Ківерцівський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
24.	Сільськогосподарський виробничий кооператив ім. Шевченка	Ківерцівський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння

Продовження табл. М.1

1	2	3	4	5
25.	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Україна»	Ковельський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
26.	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю «Зоря»	Ковельський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
27.	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Україна»	Ратнівський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
28.	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Гірниківський»	Ратнівський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
29.	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Білорусь»	Ратнівський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів
30	Сільськогосподарський виробничий кооператив «Кременець»	Рожищенський район	Вирощування культур у поєднанні з тваринництвом (змішане сільське господарство)	Виробництво та реалізація сортового насіння та племінних (генетичних) ресурсів

Таблиця М.2

Результати проведеного анкетування 30 сільськогосподарських підприємствах Волинської області

№ з/п	Питання	Кількість позитивних відповідей по підприємствах														
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
1	Чи подаються підприємством форми статистичного спостереження щодо набуття і використання об'єктів інтелектуальної власності	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Які з перелічених нематеріальних активів обліковуються на підприємстві															
	Права користування природними ресурсами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Права користування майном	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Права на об'єкти промислової власності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Права на знаки для товарів і послуг	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Авторські і суміжні права	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Інші нематеріальні активи (право на оптову торгівлю)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	Чи використовується позабалансовий облік нематеріальних активів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	Які з перелічених об'єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів використовуються на підприємстві															
	Комп'ютерна програма	X	-	-	-	X	-	X	X	-	X	-	-	-	-	-
	Торгові марки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Патент на сорт рослин	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Патент на винахід	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Рационалізаторська пропозиція	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-
	Корисна модель	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Ліцензії на право використання сорту рослин	X	-	X	X	X	-	X	X	X	-	X	-	X	-	-
	Ліцензії на отримання майнових прав на інші об'єкти інтелектуальної власності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Ліцензії на право виробництва, зберігання і реалізації плеємінних (генетичних) ресурсів	X	-	X	-	-	X	-	-	-	X	X	X	X	X	X
	Ліцензії на право оптової і роздрібно торгівлі насінням	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	-	-	X	X
	Ліцензії на право займатись іншим видом діяльності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Чи сплачує підприємство роялті (середній % - 9,8)	X	-	X	-	X	-	X	X	X	-	X	-	X	-	-
6	Чи отримує підприємство роялті (середній % - 13,5)	-	-	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Чи займається підприємство створенням нових об'єктів інтелектуальної власності	-	-	X	-	X			X	X	-	-	-	-	-	-
8	Чому, на вашу думку, не відображені в обліку наявні об'єкти інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи															
	Немає спеціалістів, які б зайнялись оформленням документів	X	X	-	-	X	-	X	X	-	-	X	X	X	-	X
	Не знайомі з процедурою оформлення	-	-	X	-	-	-	-	-	-	X	X	X	X	X	-
	Не вистачає часу	X	-	-	-	X	X	-	X	X	-	-	-	-	-	X
	Немає потреби	X	-	-	X	-	-	X	-	-	X	X	X	X	X	X
	Складність оцінки	-	-	-	-	X	X	-	-	-	X	-	-	-	-	-
9	Чи згадуються у договорі з працівником підприємства права на результати його розумової діяльності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
13	Чи використовуються типові форми НА-1, НА-2, НА-3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№ з/п	Питання	Кількість позитивних відповідей по підприємствах																разом
		16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30		
1	2	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	
1	Чи подаються підприємством форми статистичного спостереження щодо набуття і використання об'єктів інтелектуальної власності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
2	Які з перелічених нематеріальних активів обліковуються на підприємстві																X	
	Права користування природними ресурсами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
	Права користування майном	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
	Права на об'єкти промислової власності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
	Права на знаки для товарів і послуг	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
	Авторські і суміжні права	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
	Інші нематеріальні активи (право на оптову торгівлю)	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	2	
3	Чи використовується позабалансовий облік нематеріальних активів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
4	Які з перелічених об'єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів використовуються на підприємстві																X	
	Комп'ютерна програма	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	X	7	
	Торгові марки	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0	
	Патент на сорт рослин	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Патент на винахід	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Рационалізаторська пропозиція	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	
	Корисна модель	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Ліцензії на право використання сорту рослин	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	X	12	
	Ліцензії на отримання майнових прав на інші об'єкти інтелектуальної власності	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
	Ліцензії на право виробництва, зберігання і реалізація племінних (генетичних) ресурсів	X	X	X	-	X	X	X	X	-	X	X	X	X	X	X	22	
	Ліцензії на право оптової і роздрібно торгівлі насінням	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	28	
	Ліцензії на право займатись іншим видом діяльності	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
5	Чи сплачує підприємство роялті (середній % - 9,8)	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	X	-	-	X	11	
6	Чи отримує підприємство роялті (середній % - 13,5)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1	
7	Чи займається підприємство створенням нових об'єктів інтелектуальної власності	-	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5	
8	Чому, на вашу думку, не відображені в обліку наявні об'єкти інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи																X	
	Немає спеціалістів, які б зайнялись оформленням документів	X	-	X	-	X	-	X	X	X	-	X	X	-	X	X	19	

Продовження табл. М.2

1	2	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33
	Не знайомі з процедурою оформлення	-	-	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X	X	X	-	17
	Не вистачає часу	X	X	-	-	-	-	-	X	-	-	-	X	-	-	-	10
	Немає потреби	X	X	X	X	X	X	X	-	X	X	X	X	-	X	X	21
	Складність оцінки	-	X	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	4
9	Чи згадуються у договорі з працівником підприємства права на результати його	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0
13	Чи використовуються типові форми НА-1, НА-2, НА-3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0

№ з/п	Питання	Рахунок	Кількість підприємств
10	На Дебет якого рахунку списується сплачене роялті,	92	2
		91	9
11	На Кредиті якого рахунку відображається отримане роялті	701	3

Додаток Н

Анкета дослідження підприємства на наявність використовуваних
об'єктів інтелектуальної власності та відображених в обліку
нематеріальних активів

Поставте позначку ☒ у місці для відповіді «так» або «ні»

№ з/п	Питання	Відповідь	так	ні
1	Назва підприємства			
2	Адреса			
3	Чи подаються підприємством форми статистичного спостереження щодо набуття і використання прав на об'єкти інтелектуальної власності			
4	Які з перелічених нематеріальних активів обліковуються на підприємстві	X	X	
	Права користування природними ресурсами			
	Права користування майном			
	Права на об'єкти промислової власності			
	Права на знаки для товарів і послуг			
	Авторські і суміжні права			
	Інші нематеріальні активи (зазначте які)			
5	Чи використовується позабалансовий облік нематеріальних активів			
6	Які з перелічених об'єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів використовуються на підприємстві	X	X	
	Комп'ютерна програма			
	Торгові марки			
	Патент на сорт рослин			
	Патент на винахід			
	Рационалізаторські пропозиції			
	Корисні моделі			
	Ліцензії на право використання сорту рослин			
	Ліцензії на отримання майнових прав на інші об'єкти інтелектуальної власності			
	Племінне свідоцтво			
	Паспорт на право займатись виробництвом і реалізацією насіння			
	Ліцензії на право займатись певним видом діяльності			
		Інші (зазначте які)		
7	Чи сплачує підприємство роялті (% -)			
8	Чи займається підприємство створенням нових об'єктів інтелектуальної власності, яких саме			
9	Чому, на вашу думку, не відображені в обліку наявні об'єкти інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи	X	X	
	Немає спеціалістів, які б зайнялись оформленням документів			
	Не знайомі з процедурою оформлення			
	Не вистачає часу			
	Немає потреби			
	Складність оцінки			
	Інше (зазначити)			
10	На Дебет якого рахунку списується сплачене роялті			
11	На Кредиті якого рахунку відображається нараховане роялті			
12	Чи згадуються у договорі з працівником підприємства права на результати його розумової діяльності			
13	Чи використовуються типові форми НА-1, НА-2, НА-3			

Додаток П

Перелік сільськогосподарських підприємств Волинської області, які належать до племрепродукторів, племзаводів та внесені до державного реєстру виробників насіння станом на 1.01.2007

№ з/п	Назва підприємства	Статус			
		Племза вод	Племреп родуктор	Виробник оригінального та елітного насіння	Виробник репродукційного насіння
1	2	3	4	5	6
	Володимир-Волинський район				
1	ТзОВ «Прогрес»		X		
2	СФГ «П'ятидні»		X		X
3	СФГ Колача Є.Й.			X	
	Горохівський район				
4	ПОСП ім.Шевченка	X	X	X	
5	ПОАФ «Колос»	X			
6	ПОСП ім.Франка	X			
7	ПОСП «Агрофірма «Лан»		X		
8	ПОСП «Русь»		X		
9	ПОСП «Мрія»		X		
10	ТзОВ «Горохів насіння»		X		
11	ПСП «Озірці»		X		
12	ФГ Нікітюка В.Ф.		X		
13	ФГ «Зоря»		X		
14	Волинська ДСДС			X	
15	ТзОВ «Відродження»				X
	Іваничівський район				
16	СВК «Вільна Україна»	X	X		
17	СВК «Перемога»		X		
18	СТзОВ «Птахівниче»		X		
19	СТзОВ «Івана Франка»	X			
	Локачинський район				
20	СВК «Україна»		X		
21	СВК «Стохід»	X			
	Луцький район				
22	СГПП «Дружба»	X			X
23	СТзОВ «Городище»	X		X	
24	СТзОВ «Романів»	X	X		X
25	СГПП «Рать»	X	X	X	
26	СВК «Урожай»		X		X
27	СГПП «Несвіч»		X		
28	СВК «Баїв»		X		
29	СЗАТ «Піддубці»		X		X
30	СТзОВ «Лище»		X		X
31	ВАТ «Луцьке РТП»		X		X
32	ДПДГ «Перемога»	X	X	X	
33	ПСП «Агротехсервіс»		X	X	

Продовження додатку П

1	2	3	4	5	6
34	СП у формі ТЗОВ «Веселе»		X		
35	СВК «Шепель»		X		
36	Волинський ІАПВ			X	
37	ДПДГ «Рокині»			X	
38	СЗАТ «Нива»			X	
39	СГПП «Олімп-Агро»			X	
40	СТЗОВ «Старк-Агро»			X	
41	ПП «Еліт-Стар»			X	
42	Липинська ДСДС				X
43	ПСП «Стир-Агро»				X
44	ТзОВ «Гор-Агро»				X
45	СТзОВ «Веселе»				X
46	ПП «Білостік»				X
	Любешівський район				
47	ПСВК «Колос»		X		X
48	СПП «Дружба»		X		
49	СВК «Зоря»		X		
50	Любешівська ДСДС			X	
	Любомльський район				
51	СПП «Куснище»		X		X
	Маневицький район				
52	СВК «Кормін»		X		
53	СВК «Вітчизна»		X		
54	СВК «Порицький»		X		X
55	СВК «Грибовицький»		X		
56	ТзОВ «Агроінвест»		X		
	Ківецький район				
57	СВК «Мрія»		X		X
58	ПП «Волинь-Селект-Плюс»	X			
59	Дочірнє підприємство «Агрофірма «Луга-нова»		X		X
60	СГВК ім.Шевченка				X
	Ковельський район				
61	СТзОВ «Україна»	X	X		X
62	СТзОВ ім.Л.Українки		X		
63	СТзОВ «Вежа»		X		
64	СТзОВ «Заповіт»	X	X		
65	СТзОВ «Колос»		X		
66	СТзОВ «Пісочне»	X	X		
67	СТзОВ «Зоря»	X			X
68	НПТзОВ «Турія»	X			X
69	СВК «Прометей»	X			
70	СТзОВ «Дружба»	X			
71	СТзОВ «Лан»		X		
72	СТзОВ ім.Васюти		X		
73	СТзОВ «Білинське»		X		
74	СФГ «Ковчег»		X		

Продовження додатку П

1	2	3	4	5	6
75	СФГ «Фасти»		X		
76	СТЗОВ ім.Ватутіна		X		
77	СТЗОВ «Птахівниче»		X		
78	Ковельська ДСДС			X	
79	Волинська ЗНДС луківництва			X	
80	ТЗОВ «Трави-Агро»			X	
81	СФГ «Серпанок»			X	
82	ТЗОВ «Облапське»				X
	Ратнівський район				
83	СПП «Прогрес»		X		X
84	СВК «Самарійський»		X		
85	СВК «Прип'ять»		X		
86	СВК «Надія»		X		
87	СВК «Україна»		X	X	
88	СВК «Замшанівський»		X		
89	СВК «Гірниківський»		X		X
90	СВК «Білорусь»		X		X
91	ФГ «Пролісок»		X		
	Рожищенський район				
92	ДПДГ «Перше травня»		X	X	
93	СВК «Колос»		X		
94	СПП «Вишеньки»		X		
95	СВК ім. Ватутіна		X		
96	СВК «Любченський»		X		
97	СФГ «Чебені плюс»		X		
98	СВК «Кременець»		X	X	
99	ТЗОВ «Світанок»				X
	Турійський район				
100	СВК «Волинь»		X		
101	СФГ «Аміла»	X	X		
102	СВК «Дружба»		X		X
103	СВК «Слава»		X		
104	ТЗОВ «Віра 1»		X		
105	СВК «Заповіт»				X
	Старовижівський район				
106	СВК «Волинь»			X	
	Камінь-Каширський район				
107	СВК «Правда»				X
	Локачинський район				
108	СФГ «Надія»				X

Додаток Р

Вартість нематеріальних активів на підприємствах Волинської області в 2003-2008 роках

№ з/п	Показник	Роки						Темп росту за 2003-2008 роки
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	
1	Вартість активів, млн.грн.	11296,1	19810,1	22363,1	25898,3	30568,2	34839,8	3,1
2	Вартість нематеріальних активів, млн.грн.	21,9	12,6	19,0	292,1	743,5	432,8	19,8
3	Питома вага нематеріальних активів у загальній вартості активів, %	0,2	0,1	0,1	1,1	2,4	1,2	6,5
4	Вартість активів сільськогосподарських підприємств, млн.грн.	1308,9	1341,4	1408,9	1388,0	1128,4	1416,7	1,1
5	Вартість нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств, тис.грн.	34,2	58,0	52,3	53,6	57,0	151,0	4,4
5.1	В т.ч. первісна вартість, тис. грн.	42,2	67,5	60,0	62,6	71,0	186,0	4,4
5.2	Накопичена амортизація, тис.грн.	8,0	9,5	7,7	9,0	14,0	35,0	4,4
6	Питома вага вартості нематеріальних активів у загальній вартості активів сільськогосподарських підприємств, %	0,0026	0,0043	0,0037	0,0038	0,0050	0,0106	4,1
7	Питома вага вартості нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств України у загальній вартості активів сільськогосподарських підприємств України, %	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	1,0	5,0

Додаток С

Використання та відображення на балансі досліджених сільськогосподарських підприємств Волинської області об'єктів інтелектуальної власності та нематеріальних активів

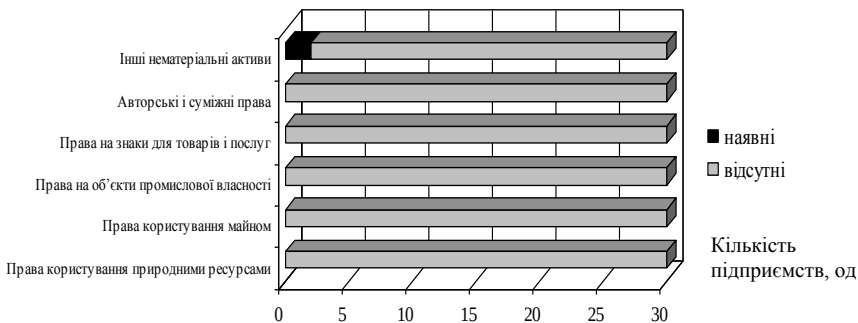


Рис.Ц.1. Відображення на балансі нематеріальних активів у досліджених сільськогосподарських підприємствах Волинської області

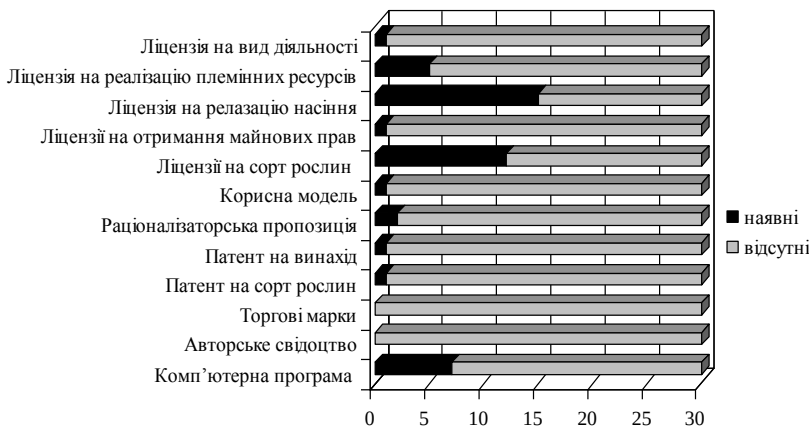


Рис. Ц.2. Використання в господарській діяльності досліджених сільськогосподарських підприємств Волинської області об'єктів інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів

Додаток Т

Вартість об'єктів права інтелектуальної власності
в сільському господарстві та на підприємствах України в цілому

Таблиця Т.1

Склад, структура нематеріальних активів та об'єктів права
інтелектуальної власності в Україні
(2003-2006 рр.)*

№ з/п	Вид нематеріальних активів	Вартість нематеріальних активів на кінець звітної періоду по роках							
		2003		2004		2005		2006	
		Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Права користування природними ресурсами	198098,50	3,8	227974,50	3,5	303511,21	3,7	407166,55	3,4
2	Права користування майном	768170,40	15,2	796819,90	12,3	984360,70	12,0	1449033,91	12,1
3	Права на знаки для товарів і послуг	231284,40	4,5	273147,30	4,2	336323,24	4,1	586798,86	4,9
4	Права на об'єкти промислової власності	145391,10	2,8	398759,90	6,1	516789,37	6,3	754455,67	6,3
5	Авторські та суміжні з ними права	409113,80	8,1	686866,00	10,6	877721,62	10,7	1257426,12	10,5
6	-	660253,80	12,9	738569,90	11,4	910533,64	11,1	1317303,56	11,0

Продовження табл. Т.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
7	Інші нематеріальні активи	2689 760,20	52,7	3 365 114,7	51,9	4273766,02	52,1	6203302,21	51,8
8	Разом	5 102 072,20	100,0	6487252,20	100,0	8203005,80	100,0	11975486,90	100,0
9	В т.ч. вартість прав на об'єкти інтелектуальної власності (сума 3, 4 та 5 рядків)	785789,30	18,2	1358773,20	26,5	1730834,22	26,7	2598680,66	27,7

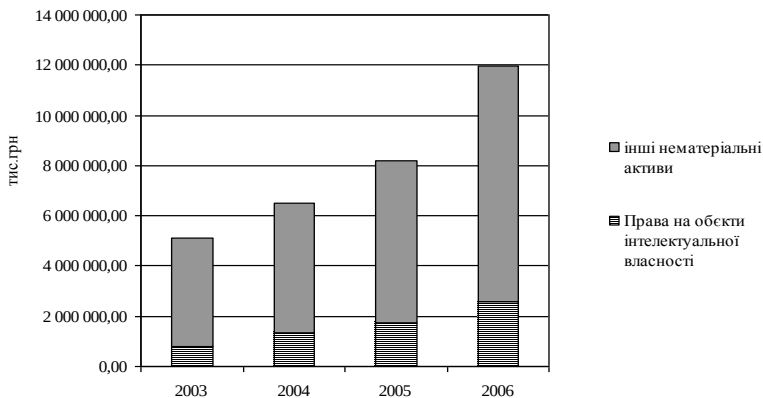


Рис. Т.1. Динаміка і структура об'єктів права інтелектуальної власності в складі нематеріальних активів підприємств України за 2003-2006 роки*

*Визначено автором за даними Державного комітету статистики

Таблиця Т.2

Вартість нематеріальних активів в сільському господарстві та по
Україні в цілому (2003-2006рр.)*

№ з/п	Показник	Роки			
		2003	2004	2005	2006
1	Вартість активів підприємств України, млн.грн.	896296,9	1282783,2	1477862,0	1842382,6
2	Вартість нематеріальних активів, млн.грн.	5102,1	6487,2	8203,0	11975,5
3	Питома вага нематеріальних активів в активах балансу, %	0,6	0,5	0,6	0,7
4	Вартість активів сільськогосподарських підприємств, млн.грн.	51801,9	55789,7	68491,8	66356,2
5	Вартість нематеріальних активів сільськогосподарських підприємств, млн.грн.	104,5	97,71	102,7	99,5
6	Питома вага нематеріальних активів в активах сільськогосподарських підприємств, %	0,2	0,2	0,2	0,2

Таблиця Т.3

Кількість заявок поданих вітчизняними підприємствами до
Державного департаменту інтелектуальної власності протягом 2003-
2008 років

№ з/п	Подано заявок на:	Роки						Разом
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	
1	Винаходи	3057	5778	5592	5930	6163	5697	32217
2	Корисні моделі	839	5232	7286	8171	8870	9600	39998
3	Промислові зразки	2310	1862	2010	2236	2147	2285	12850
4	Знаки для товарів і послуг	20151	20736	24399	29996	33266	33081	161629
5	Топографії інтегральних мікросхем		2	2		9	-	13
6	Кваліфіковане зазначення походження товарів	8	1	2	2	6	2	21
	Разом	26365	33611	39291	46335	50463	50665	246728

*Визначено автором за даними Державного комітету статистики

Таблиця Т.4

Кількість отриманих документів, що засвідчують майнові права
на об'єкти інтелектуальної власності (2003-2008 роки)*

№ з/п	Показник	Роки						Разом
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	
1	Патент на винахід	3113	2838	3433	3698	4058	3832	20972
2	Патент на корисну модель	672	1858	7467	8268	9215	9283	36763
3	Патент на промисловий зразок	1474	1436	1569	2061	2239	2503	11282
4	Свідчення на знаки для товарів і послуг	12809	15236	18544	22530	23673	15357	108149
5	Авторське свідчення	2271	2770	3305	3839	4361	3748	20294
	Разом	20339	24138	34318	40396	43546	34723	197460

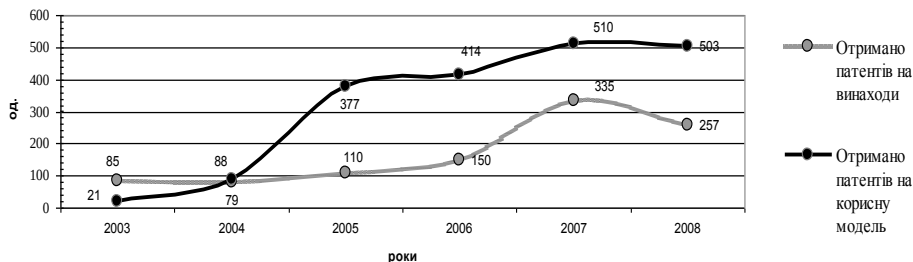


Рис. Т.2. Динаміка отриманих патентів сільськогосподарськими підприємствами*

*Визначено автором за даними річного звіту Державного департаменту інтелектуальної власності

Таблица Т.5

Кількість поданих заявок, отриманих патентів та авторських свідоцтв
сільськогосподарськими підприємствами України протягом
2003-2008 років*

№ з/п	Показник	Роки							Разом, од					
		2003		2004		2005		2006		2007		2008		
		од.	% до загальної кількості по Україні	од.	% до загальної кількості по Україні	од.	% до загальної кількості по Україні	од.		% до загальної кількості по Україні	од.	% до загальної кількості по Україні	од.	% до загальної кількості по Україні
1	Подано заявок на винаходи	74	2,42%	255	4,41%	235	4,20%	194	3,27%	296	4,80%	271	4,70%	1325
2	Отримано патентів на винаходи	85	2,73%	79	2,78%	110	3,20%	150	4,06%	335	8,30%	257	6,70%	1016
3	Подано заявок на корисну модель	10	1,19%	261	4,99%	314	4,31%	345	4,22%	514	5,79%	551	5,74%	1995
4	Отримано патентів на корисну модель	21	3,13%	88	4,74%	377	5,05%	414	5,01%	510	5,53%	503	5,42%	1913
	Разом отримано патентів	106	5,86%	167	7,52%	487	8,25%	564	9,06%	845	13,83%	760	12,12%	2929,00

*Визначено автором за даними річного звіту Державного департаменту інтелектуальної власності

Таблиця Т.6

Розподіл за об'єктами інтелектуальної власності зареєстрованих протягом 2003-2006 років договорів щодо розпоряджень майновими правами *

№ з/п	Вид договору	Кількість реєстрацій											
		Винаходи						Промислові зразки					
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1	Невиключні ліцензії	55	45	23	19	19	13	11	5	11	8	2	5
2	Виключні ліцензії	25	20	13	7	13		9		7	4	1	
3	Одиничні ліцензії			1	2	1							
4	Передача права	128	122	100	85	121	131	15	27	46	64	94	107
5	«Відкриті» ліцензії	29	39	20	49	32	12		1	7	10		
	Разом	237	226	157	162	186	156	35	33	71	86	97	112

Продовження табл. Т.6

№ з/п	Вид договору	Кількість реєстрацій												Разом
		Знаки для товарів і послуг						Корисні моделі						
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	2003	2004	2005	2006	2007	2008	
1	Невиключні ліцензії	270	227	150	160	214	148	2	3	4	12	Дані відсутні	Дані відсутні	1406
2	Виключні ліцензії	61	37	25	50	32	35	2	3	6	7			357
3	Одиничні ліцензії				1	1	3				1			10
4	Передача права	331	467	524	826	996	1395	9	7	27	34			5656
5	«Відкриті» ліцензії							5	2	17	17			240
	Разом	662	731	699	1037	1243	1581	18	15	54	71			7669

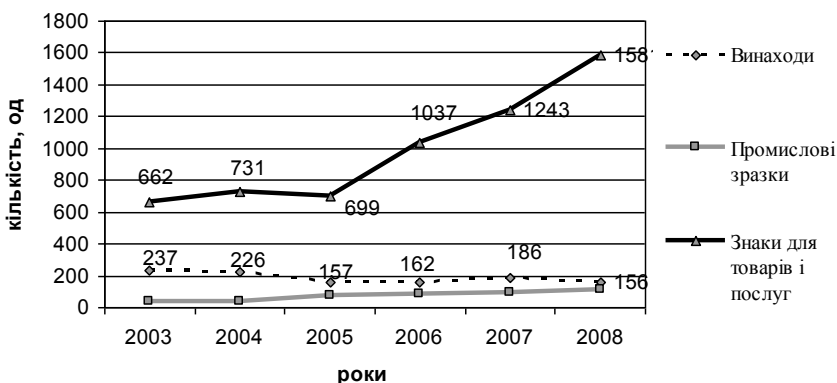


Рис. Т.3. Динаміка зареєстрованих договорів щодо розпоряджень майновими правами за видами об'єктів інтелектуальної власності

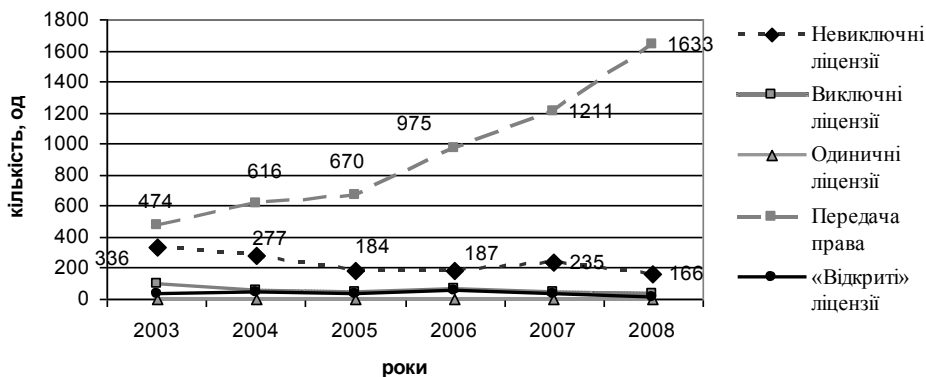


Рис.Т.4. Динаміка зареєстрованих договорів щодо розпоряджень майновими правами за типами договорів

Додаток У

Порядок капіталізації витрат на дослідження і розробки у різних країнах*

№ з/п	Країна	Особливості обліку
1	Бельгія	Витрати капіталізуються до тієї розрахункової суми, яка буде повернута. Максимальний період списання – 5 років
2	Велика Британія	Витрати на дослідження мають одразу списуватися, витрати ж на розробки дозволяється списувати або робити незначну відстрочку на період не більший за час, необхідний для перевірки проекту на придатність
3	Греція	Витрати на дослідження та розробки можуть списуватися або капіталізуватися з подальшою амортизацією впродовж 5 років
4	Данія	Дозволяється застосовувати відстрочення обліку витрат на дослідження та розробки. Капіталізовані витрати слід списувати впродовж періоду не більше ніж 5 років.
5	Ірландія	Закон про діяльність компаній передбачає чітко вказувати витрати на дослідження і розробки за рік. Витрати на дослідження мають одразу списуватися, витрати ж на розробки дозволяється або відразу списувати, або робити незначну відстрочку, однак вона не повинна бути більшою за час, необхідний для перевірки проекту на придатність
6	Іспанія	Витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені.
7	Італія	Використовується або списання, або відстрочка. Відстрочена величина, яка не повинна перевищувати очікуваного доходу, має амортизуватися впродовж не більше, ніж 5 років
8	Люксембург	Витрати на дослідження та розробки можна капіталізувати та списувати протягом 5 років.
9	Нідерланди	Витрати можуть капіталізуватися, коли є обґрунтовані сподівання, що в майбутньому вони окупляться. Амортизація не повинна перевищувати 5 років. У звітності необхідно відображувати кошти, витрачені на дослідження та розробки за кожен рік.
10	Німеччина	Витрати, які здійснюються безпосередньо самою компанією, необхідно відразу списувати. Витрати, понесені для компанії третьою стороною, мають нею накопичуватися, і в цьому випадку – систематично амортизуватися
11	Португалія	Витрати на дослідження та розробки можуть бути капіталізовані. Термін списання витрат не повинен перевищувати 5 років
12	Франція	Витрат на дослідження та розробки капіталізуються в складі нематеріальних активів і можуть списуватися впродовж 5 років. Якщо проект не виглядає привабливим, витрати на нього слід списувати негайно.
13	Швеція	На практиці дуже рідко капіталізують витрати на дослідження та розробки, вони відразу списуються, оскільки не оподатковуються. Компанії намагаються якнайменше відображувати інформацію про такі витрати у звітності

*Бутинець Ф.Ф., Горещька Л.Л. Облік в зарубіжних країнах. - Житомир: ПП "Рута", 2002. – 544с.

Додаток Ф

Витрати підприємств України на дослідження та розробку

Таблиця Ф.1

Динаміка витрат підприємств України на дослідження та розробку
за 2003-2006 роки*

№ з/п	Показник	Роки						Разом
		2003	2004	2005	2006	2007	2008	
1	Витрати на дослідження, млн.грн.	921,0	1203,0	161,1	1982,5	2636,6	3473,1	10377,3
2	Витрати на розробки, млн.грн.	1900,2	2214,0	2406,9	2741,6	3303,1	4088,2	16654,0
3	Витрати на придбання об'єктів інтелектуальної власності, млн.грн.	498,6	695,0	800,7	630,5	761,0	977,7	4363,5
	Разом	3319,8	4112,0	3368,7	5354,6	6700,7	8539,0	31394,8

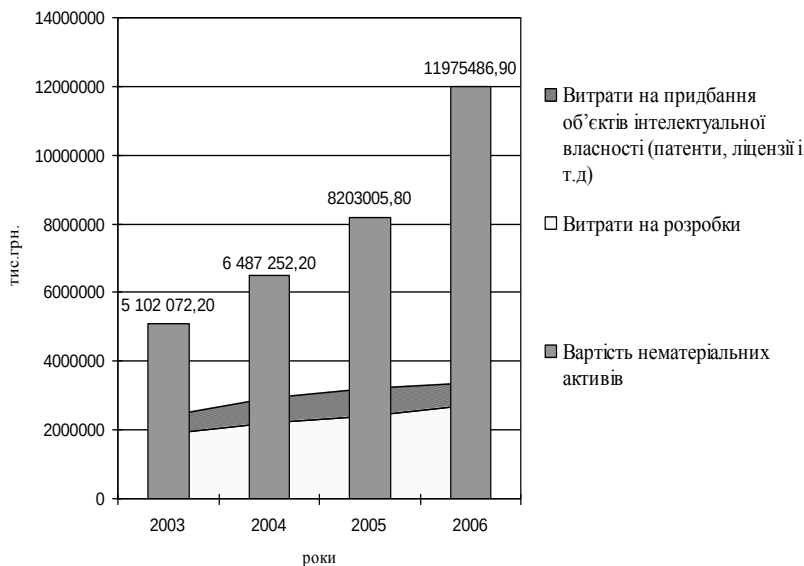


Рис. Ф.1. Динаміка витрат на розробку у порівнянні з динамікою вартості нематеріальних активів*

*Визначено автором за даними річного звіту Державного комітету статистики

Додаток X

Документи, що засвідчують права власності на об'єкти інтелектуальної власності

Таблиця X.1

Реєстрація охоронних документів на об'єкти інтелектуальної власності та договорів, за якими передають майнові права на ці об'єкти третім особам

№ з/п	Об'єкт інтелектуальної власності	Охоронний документ		Документ, за яким передаються майнові права третім особам	
		Назва	Реєстрація в ДДІВ*	Назва	Реєстрація в ДДІВ*
1	Знаки для товарів і послуг	Свідоцтво	Реєструється	Письмовий договір про уступку товарного знака (знака обслуговування), письмовий ліцензійний договір про надання прав використання	Реєструються
2	Географічне зазначення	Свідоцтво	Реєструється	Не передається	
3	Промисловий зразок	Патент	Реєструється	Письмовий договір про передавання патенту, письмовий ліцензійний договір про надання прав використання	Реєструється
4	Винахід і корисна модель	Патент, свідоцтво на корисну модель	Реєструється		Реєструється
5	Авторські і суміжні права	Не оформляється		Письмовий договір із зазначенням усіх наданих прав, Авторський договір, договір, ліцензії	Не реєструється
6	Компонування (топографія) інтегральних мікросхем	Свідоцтво за бажанням правовласника	По бажанню	Письмовий договір на уступку майнових прав	За згодою сторін
7	Порода тварин	Свідоцтво про авторство	Реєструється	Відсутній документ	
8	Сорт рослин	Патент	Реєструється	Ліцензійний договір	Не реєструється
9	Комерційна таємниця	Договір	Не реєструється	Договір	Не реєструється
10	Найменування місця походження товару	Свідоцтво на право користування найменуванням місця походження товару	Реєструється	Дозвіл на використання найменування місця походження товару надавати заборонено	Не реєструється
11	Комп'ютерні програми і бази даних	Свідоцтво за бажанням правовласника	Реєструється	Договір про передавання права на використання	За згодою сторін

* Державний департамент інтелектуальної власності

Таблиця Х.2

Об'єкти інтелектуальної власності, що охороняються патентами

Об'єкт інтелектуальної власності	Законодавче та нормативне визначення патента	Законодавчі та нормативні акти
Винахід, корисна модель	Патент - патент України на винахід (корисну модель) Патент (деклараційний патент) на винахід, деклараційний патент на корисну модель, патент (деклараційний патент) на секретний винахід, деклараційний патент на секретну корисну модель - охоронний документ, що засвідчує пріоритет, авторство і право власності на винахід (корисну модель). Патент на винахід - різновид патенту, що видається за результатами кваліфікаційної експертизи заявки на винахід.	Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 15 грудня 1993 року N 3687-XII Наказ Міністерства освіти і науки України Про затвердження Правил розгляду заявки на винахід та заявки на корисну модель №197 від 15.03.2002 Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 15 грудня 1993 року № 3687-XII
Промисловий зразок	Патент - патент України на промисловий зразок	Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15 грудня 1993 року №3688-XII
Сорт рослин	Патент - охоронний документ, що засвідчує пріоритет, авторство і право власності на сорт рослин. Патент - охоронний документ, що засвідчує пріоритет, авторство і право власності на сорт рослин.	Наказ Міністерства аграрної політики України Про затвердження Правил складання та подання заявки на сорт №249 від 03.09.2002 Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21 квітня 1993 року №3116-XII

Таблиця Х.3

Об'єкти інтелектуальної власності, права на які засвідчуються свідоцтвами

Об'єкт інтелектуальної власності	Законодавче та нормативне визначення свідоцтва	Законодавчі та нормативні акти
Топографія інтегральних мікросхем	Свідоцтво - документ, що підтверджує реєстрацію Відомством топографії інтегральної мікросхеми (ІМС) і засвідчує виключне право власності на цю топографію ІМС	Закон України «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем» від 5 листопада 1997 року №621/97-ВР
Зазначення місця походження товару	Свідоцтво - документ, що посвідчує право на кваліфіковане зазначення походження товару та/або право особи на використання зареєстрованої назви місця походження товару чи зареєстрованого географічного зазначення походження товару	Закон України «Про охорону прав на зазначення походження товарів» від 16 червня 1999 року №752-ХІV
Авторське права	Свідоцтво - документ, що засвідчує авторство (авторське право) на оприлюднений чи неоприлюднений твір, а також факт і дату оприлюднення твору (за наявності)	Постанова Кабінету міністрів України «Про державну реєстрацію авторського права і договорів, які стосуються права автора на твір» від 27 грудня 2001 р. №1756
Порода тварин	Свідоцтво - документ, що засвідчує дані про власника племінного стада, факт і дату реєстрації племінного стада в Державному племінному реєстрі	Наказ Міністерства аграрної політики та Академії аграрних наук «Про затвердження Положення про Державний племінний реєстр» від 20.05.2002 №134/40
Сорт рослин	Свідоцтво про авторство на сорт - охоронний документ, що засвідчує особисте немайнове право авторства на сорт	Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21 квітня 1993 року №3116-ХІІ
	Свідоцтво про авторство на сорт рослин є охоронним документом, що засвідчує особисте немайнове право авторства на сорт і видається автору сорту рослин (селекціонеру) Державною службою з охорони прав на сорти рослин Міністерств аграрної політики України	Наказ Міністерства аграрної політики України Про затвердження Положення про свідоцтво про авторство на сорт рослин від 28.05.2003 №151

Додаток Ц

Види договорів щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності

№ з/п	Вид договору	Характеристика
1	2	3
1	Ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності	Ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності може бути виключною, одиничною, невиключною, а також іншого виду, що не суперечить закону. Виключна ліцензія видається лише одному ліцензіату і виключає можливість використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері. Одинична ліцензія видається лише одному ліцензіату і виключає можливість видачі ліцензіаром іншим особам ліцензій на використання об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, але не виключає можливості використання ліцензіаром цього об'єкта у зазначеній сфері. Невиключна ліцензія не виключає можливості використання ліцензіаром об'єкта права інтелектуальної власності у сфері, що обмежена цією ліцензією, та видачі ним іншим особам ліцензій на використання цього об'єкта у зазначеній сфері
2	Ліцензійний договір	За ліцензійним договором одна сторона (ліцензіар) надає другій стороні (ліцензіату) дозвіл на використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензію) на умовах, визначених за взаємною згодою сторін. Вважається, що за ліцензійним договором надається невиключна ліцензія, якщо інше не встановлено ліцензійним договором. У ліцензійному договорі визначаються вид ліцензії, сфера використання об'єкта права інтелектуальної власності (конкретні права, що надаються за договором, способи використання зазначеного об'єкта, територія та строк, на які надаються права, тощо), розмір, порядок і строки виплати плати за використання об'єкта права інтелектуальної власності, а також інші умови, які сторони вважають за доцільне включити у договір.
3	Договір про створення на замовлення і використання об'єкта права інтелектуальної власності	За договором про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності одна сторона (творець - письменник, художник тощо) зобов'язується створити об'єкт права інтелектуальної власності відповідно до вимог другої сторони (замовника) та в установленний строк.
4	Договір про передавання виключних майнових прав інтелектуальної власності	За договором про передавання виключних майнових прав інтелектуальної власності одна сторона (особа, що має виключні майнові права) передає другій стороні частково або у повному складі ці права відповідно до закону та на визначених договором умовах. Укладення договору про передавання виключних майнових прав інтелектуальної власності не впливає на ліцензійні договори, які були укладені раніше

Продовження додатку Ц

1	2	3
Інші договори щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності		
5	Авторський договір	В авторському договорі повинні бути визначені способи використання твору (конкретні права, що передаються по даному договору); термін, на який передається право на використання; розмір винагороди чи порядок її обчислення, терміни виплати.
6	Договір на «ноу-хау»	За договором передається «ноу-хау» (інформація), а не право на її використання. Договір містить основні умови про порядок передавання «ноу-хау», термін договору, ціну і порядок оплати, зобов'язання сторін зберігати конфіденційність. Суттєвою умовою договору є опис «ноу-хау», що передається. Договір не підлягає реєстрації.
7	Договір на виконання науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт	В договорі зазначається найменування роботи і кожного його етапу; підстава для проведення робіт (програма, план, технічне завдання і т.д.); термін виконання робіт загалом і термін виконання кожного етапу; вартість робіт і порядок оплати; порядок прийняття робіт; умови використання результатів роботи і відповідальність сторін.
8	Договір комерційної концесії	За договором комерційної концесії одна сторона (правоволоділець) зобов'язується надати другій стороні (користувачеві) за плату право користування, відповідно до її вимог, комплексом належних цій стороні прав, з метою виготовлення та (або) продажу певного виду товару та (або) надання послуг. Предметом договору комерційної концесії є право на використання об'єктів права інтелектуальної власності (торговельних марок, промислових зразків, винаходів, творів, комерційних таємниць тощо), комерційного досвіду та ділової репутації
9	Відкрита ліцензія	Видається будь-якій зацікавленій особі, з метою зменшення на 50% щорічного мита на підтримку патенту

Додаток III

Нормативні акти, що регулюють порядок подання документів на охорону прав на об'єкти інтелектуальної власності

№ з/п	Об'єкт інтелектуальної власності	Нормативний акт, що визначає форму заявки і порядок її подання	Нормативний акт, що визначає правила перевірки заявки
1	Винахід, корисна модель	Про затвердження Правил складання і подання заявки на винахід та заявки на корисну модель. Наказ Міністерства освіти і науки України № 22 від 22.01.2001, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 27 лютого 2001 р. за №173/5364	Про затвердження Правил розгляду заявки на винахід та заявки на корисну модель. Наказ Міністерства освіти і науки України № 197 від 15.03.2002, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 15 квітня 2002 р. за № 364/6652
2	Зазначення походження товару	Про затвердження Правил складання, подання та проведення експертизи заявки на реєстрацію кваліфікованого зазначення походження товару та/або права на використання зареєстрованого кваліфікованого зазначення походження товару. Наказ Міністерства освіти і науки України № 598 від 17.08.2001, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 31 серпня 2001 р. за № 772/5963	
3	Промисловий зразок	Про затвердження Правил складання та подання заявки на промисловий зразок (06.03.2002) Наказ Міністерства освіти і науки України № 110 від 18.02.2002, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 6 березня 2002 р. за № 226/6514	Про затвердження Правил розгляду заявки на промисловий зразок (Наказ Міністерства освіти і науки України № 198 від 18.03.2002, Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29 березня 2002 р. № 313/6601
4	Топографія інтегральної мікросхеми	Про затвердження Правил складання, подання та розгляду заявки на реєстрацію топографії інтегральної мікросхеми (29.04.2002) Наказ Міністерства освіти і науки України № 260 від 18.04.2002, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29 квітня 2002 р. за № 406/6694	
5	Сорт рослин	Про затвердження Правил складання та подання заявки на сорт Наказ Міністерства аграрної політики України від 03.09.2002 № 249, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25 жовтня 2002 р. за № 848/7136	Про затвердження Правил проведення формальної експертизи документів заявки на сорт Наказ Міністерства аграрної політики України № 391 від 13.12.2002, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 29 грудня 2002 р. за N 1025/7313
6	Знаки для товарів і послуг	Про затвердження Правил складання і подання заявки на видачу свідоцтва України на знак для товарів і послуг. Наказ Держпатенту України № 116 від 28.07.95, затверджено в Міністерстві юстиції України 2 серпня 1995 р. за № 276/812	

Додаток Ю

Пакет документів для оформлення комерційної таємниці сільськогосподарського підприємства

Положення про комерційну таємницю сільськогосподарського підприємства

СГПП «Рать»
(назва підприємства)

«15» грудня 2007р.

1. Положенням визначається порядок операцій з інформацією, яка складає комерційну таємницю підприємства у відповідності з Цивільним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами. Положення є обов'язковим для виконання всіма працівниками підприємства, які використовують інформацію, що становить комерційну таємницю.

2. Комерційною таємницею підприємства є інформація, яка має комерційну цінність, перелік якої наведено у Додатку 1 до Положення.

3. Збереження комерційної таємниці на підприємстві забезпечується наступними організаційними заходами:

3.1. Укладено договори про нерозголошення комерційної таємниці з працівниками, які мають доступ до такої інформації (зразок наведено у Додатку 2 до Положення)

3.2. Розроблено пункт договору, який зазначається в складі обов'язків виконавців (постачальників), які використовують інформацію, що становить комерційну таємницю: «Підприємство зобов'язане дотримуватись режиму конфіденційності інформації, яка становить комерційну таємницю. У разі розголошення такої інформації, сплачується штраф в сумі понесених збитків від розголошення такої інформації, розрахований за оцінками незалежних сертифікованих оцінювачів».

3.3. Встановлено та затверджено перелік осіб, які мають безпосередній доступ до інформації, доступ за дозволом керівника та позбавлені права використовувати інформацію конфіденційного змісту (Додаток 3 до Положення).

3.4. Забезпечено працівників, що мають доступ до комерційної таємниці, спеціальними штампами для позначення документації, що становить комерційну таємницю

4. Керівництво підприємства забезпечує проведення інструктажів з працівниками підприємства про дотримання режиму конфіденційності інформації. Перелік інформації, що становить комерційну таємницю може бути доповнений в процесі господарської діяльності. Керівництво підприємства зобов'язується повідомити працівників про будь-які зміни в переліку інформації, що становить комерційну таємницю.

Директор

Шумський В.А.

Додаток 1

до Положення про комерційну таємницю від «15» грудня 2007р.

**Перелік інформації,
яка становить комерційну таємницю підприємства**

- 1). Технологія схрещування тварин для підтримання ознак породи;
- 2). Система вигодовування тварин (раціон);
- 3). Система вирощування зернових (кількість, вид та періодичність внесення добрив);
- 4). Технологія підвищення врожайності (сівозміна і ін);
- 5). Технологічні карти

Директор

Шумський В.А.

Додаток 3

до Положення про комерційну таємницю від «15» грудня 2007р.

**Перелік осіб, що мають право використовувати інформацію,
що становить комерційну таємницю**

Працівники, що мають повний доступ:

- директор;
- заступник директора;
- головний технолог;
- агроном;

Працівники, яким дозволено доступ до інформації, що становить комерційну таємницю, за письмовим дозволом працівників першої групи

- робітники;
- бухгалтер.

Директор

Шумський В.А.

Продовження додатку Ю

Додаток 2

Договір про нерозголошення комерційної таємниці

СГПП «Рать»
(назва підприємства)

«15» грудня 2007р.

СГПП «Рать» в подальшому – Підприємство, в особі директора Шумського В.А., з однієї сторони, і Павелко Р.А. в подальшому – Працівник, який проживає за адресою Луцький район, с.Ратнів, вул. Перемоги 24, з іншої сторони, уклали цей договір про наступне:

1. Працівник не має права розголошувати інформацію комерційного характеру, перелік якої наведено у Додатку 1 до Положення Про комерційну таємницю, ні протягом існування трудових відносин з підприємством, ні після звільнення.

2. Не вважається розголошенням комерційної таємниці використання її в процесі своєї трудової діяльності і виконанні службових обов'язків. Забороняється використовувати конфіденційну інформацію в інших цілях.

3. Керівництво підприємства за погодженням з працівником може уточнити чи змінити перелік інформації, яка становить комерційну таємницю.

4. За розголошення комерційної таємниці, працівник зобов'язаний сплатити штраф у розмірі заподіяної шкоди, визначеної незалежним експертом та нести відповідальність у відповідності з 232 статтею Кримінального кодексу України.

5. Спори, що виникають з приводу умов договору, вирішуються шляхом переговорів або у судовому порядку.

6. Договір вступає в силу після підписання, договір укладено в двох екземплярах, кожний з яких має рівну юридичну силу, по одному для кожної з сторін.

Підприємство

СГПП «Рать»

Луцький район

с.Ратнів

вул. Перемоги 18

Працівник

Павелко Р.А.

Луцький район

с.Ратнів

вул. Перемоги 24

Шумський

Павелко

Додаток Я

Назва підприємства ТзОВ «Городище»

Код підприємства за ЄДРПОУ 31890591

ЖУРНАЛ
РЕЄСТРАЦІЇ УКЛАДЕНИХ ЛІЦЕНЗІЙНИХ ДОГОВОРІВ
ТА ДОТРИМАННЯ УМОВ ЇХ ВИКОНАННЯ
ЗА ПЕРІОЗ « 1 » січня 2007 р. ПО « 31 » грудня 2007
р.

Продовження додатку Я

Список отриманих ліцензійних договорів

№ з/п	Номер і дата угоди	Назва ліцензіатора	Термін дії угоди	Дата закінчення угоди	Вид ліцензії	Передані матеріальні ресурси	Предмет угоди	Вартість ліцензії (права), грн.	Вид платежу	Примітка
1	№ 16 від 12.01.07	Інститут АПВ	2 роки	12.01.09	Невключна	2 тис. насіння картоплі за ціною 4000 грн за 1 тону	Реалізація насіння картоплі Дніпрянка	Не встановлена	Підрічні платежі за ставкою 15% від роялті за реалізацію	Дл 041 «Не оцінені активи»
2	№ 34 від 3.02.07	Дослідне господарство «Перше травня»	2 роки	3.02.09	невключна	4 тис. насіння жита за ціною 3500 за 1 тону	Реалізація насіння озимого жита «Ірина»	Не встановлена	Підрічні платежі за ставкою 15% від роялті за реалізацію	Дл 041 «Не оцінені активи»

Список виданих ліцензійних договорів

№ з/п	Номер і дата угоди	Назва ліцензіата	Термін дії угоди	Дата закінчення угоди	Вид ліцензії	Отримані матеріальні ресурси	Предмет угоди	Вартість ліцензії (права), грн.	Вид платежу	Примітка

Документ склав гол. бухгалтер Довгай З.В. Зоряна Вікторівна Довгай
(посада) (підпис) (ім'я, по-батькові, прізвище)

Відомість виконання умов ліцензійного договору № 16 від 12.01.07
укладеного з Інститутом АПВ
назва ліцензіара (інвентаризація)

№ з/п	Період	Предмет угоди	Ставка роялті	База обчислення роялті				Сума платежу за ліцензійним договором, грн	№ і дата платіжного доручення (виняєнт)	Примітка
				Одиниця виміру	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн			
1	1 півріччя 2007 року	Діапріанка с.-супереліта	15% від реалізації	т	-	-	-	-	-	
2	2 півріччя 2007 року	Діапріанка с.-супереліта	15% від реалізації	т	100	3560	356000	54300	№ 1234 від 3.01.08	Дт 685 -Кт 311 Дт 92 -Кт 685
	Разом							54300		

Документ склад гол. бухгалтер Довгай З.В. Зоряна Вікторівна Довгай
(посада) (підпис) (ім'я, по-батькові, прізвище)

Продовження додатку Я

Відомість аналітичного обліку витрат на створення об'єкта інтелектуальної власності
Додаток АА

ДПДГ «Перше травня»
(назва підприємства)
Код за ЄДРПОУ _____

ВІДОМІСТЬ
аналітичного обліку витрат на створення об'єкта інтелектуальної власності
зразок борони (03.3.0)
(назва об'єкта інтелектуальної власності, код науково-дослідної теми)
за 2007 рік.

№ з/п	Документ, що підтверджує витрати				Зміст операції	У деб. рахунка №				Разом по дебету	3 кредиту рахунка №										Разом по кредит		
	Назва	№	Дата	Витрати		941.0 ¹	941.1 ²	230 ³	154		20	22	28	37	63	65	66	91	18	19		20	21
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	Разом по кредит	
Сума витрат повнесених на створення об'єкта у попередніх звітних періодах						6160,00	-	-	6160,00	180,00	-	-	-	500,00	1480,00	4000,00	-	-	-	-	6160,00		
1	Табель обліку роб. часу	1	4.06		Нархування з/п				1420,00												1420,00		
2	Накладна	28	24.07		Висирост аном леталітор осяту				3000,00	3000,00											3000,00		
3	Накладна	33	25.07		Висирост аном запісних частин				150,00	150,00											150,00		
4	Табель обліку роб. часу	5	6.07		Нархування з/п				1420,00												1420,00		
5	Лист тракторист-машин.	16	4.08		Витробов уаюшя				227,00	150,00								8			227,00		
6	Табель обліку роб. часу	8	3.09		Нархування з/п				1420,00												1420,00		
7	Лист тракторист-машин.	16	4.08		Витробов уаюшя				292,00	150,00								8			227,00		
8	Виниска	56	5.09		Збір за лавосу				400,00					400,00							400,00		
9	Табель обліку роб. часу	11	7.10		Нархування з/п				1420,00												1420,00		

Продовження додатку АА

[illegible]

Відомість завершено/ Дані з відомості перенесено до відомості аналітичного обліку витрат на створення об'єкта на 20 08 рік

Оформлено охоронний документ _____ на об'єкт інтелектуальної власності « _____ » 20 ____ р.
(назва і № документа)

Об'єкт інтелектуальної власності оцінений « ____ » ____ 20 ____ р на підставі _____ та зарахований до складу _____
(данні обліку, висновку експерта й ін.)

нематеріальних активів на рахунок _____ за вартістю _____ грн. Дт _____ Кт _____
(№ рахунку)

Відповідальний за складання	гол. бухгалтер (посада)	Павлюк (підпис)	Павлюк Марія Петрівна (ім'я, по батькові, прізвище)
-----------------------------	----------------------------	--------------------	--

Керівник наукової теми

Примітки:

- 1 - «Витрати на дослідження і розробку, що не впливають на собівартість»
- 2 - «Витрати на дослідження і розробку, що збільшують собівартість»
- 3 - Витрати на виробництво дослідних зразків

Додаток АБ

Калькуляція витрат на створення об'єкта інтелектуальної власності

сорт жита*
(назва об'єкта)

(назва установи)

За 2007 рік
Терміни виконання робіт: з 2007 по 2015
(початок) (кінець)

№ з/п	Перелік витрат	Сума за поточний рік	Всього витрат з початку виконання теми	№ додатка до розрахунку	Примітка
1	2	3	4	5	6
1	Заробітна плата виконавців теми	20160,00	-	1	
2	Нарахування на заробітну плату	7661,80	-	1	
3	Витрати на придбання матеріалів	9440,00	-	2	
4	Витрати на оплату робіт, виконаних іншими організаціями	-		3	
5	Оплата робіт, виконаних на власних дослідних господарствах	211190,00		3	
6	Витрати на придбання тварин	-		4	
7	Витрати на відрядження	480,00		5	
8	Виготовлення експериментальних машин і зразків	-		6	
9	Витрати на утримання тварин	-		7	
10	Витрати електроенергії, газу, води	11100		8	
11	Витрати на реєстрацію права інтелектуальної власності	-		9	
12	Інші витрати	-			
	В т.ч.	-			
	а)				
	б)				
	в)				
	г) Розподілені накладні витрати (___%)				
	Всього витрат	260031,8			

Директор _____

Гол. бухгалтер _____

«___» _____

* Приклад умовний

Продовження додатку АБ
Додаток 1

(назва установи)

Код теми сорт жита

Витрати на заробітну плату

№ з/п	Категорія працівників	Заробітна плата				Нарахування на заробітну плату	Всього витрат з початку виконання теми	
		Кількість працівників	Кількість місяців роботи	Ставка заробітної плати	Сума заробітної плати		Сума заробітної плати	Нарахування на заробітну плату
	Зав. відділом лабораторії	1	12	980	11760	4468,8	-	-
	Мол. науковий співробітник	2	12	700	8400	3193	-	-
Всього					20160	7661,8		

Керівник теми

«__» _____

Продовження додатку АБ
Додаток 2

(назва установи)

Код теми	сорт жита
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
12	12
13	13
14	14
15	15
16	16
17	17
18	18
19	19
20	20
21	21
22	22
23	23
24	24
25	25
26	26
27	27
28	28
29	29
30	30
31	31
32	32
33	33
34	34
35	35
36	36
37	37
38	38
39	39
40	40
41	41
42	42
43	43
44	44
45	45
46	46
47	47
48	48
49	49
50	50
51	51
52	52
53	53
54	54
55	55
56	56
57	57
58	58
59	59
60	60
61	61
62	62
63	63
64	64
65	65
66	66
67	67
68	68
69	69
70	70
71	71
72	72
73	73
74	74
75	75
76	76
77	77
78	78
79	79
80	80
81	81
82	82
83	83
84	84
85	85
86	86
87	87
88	88
89	89
90	90
91	91
92	92
93	93
94	94
95	95
96	96
97	97
98	98
99	99
100	100

Витрати матеріалів

№ з/п	Найменування	Одиниця виміру	Використано матеріалів			Всього витрат з початку виконання теми, грн.
			Кількість	Ціна, грн.	Сума, грн.	
1	Фосфорні добрива	т.	3,8	800	3040	-
2	Азотні добрива	т.	1	1800	1800	-
3	Калійні добрива	т.	2	1400	2800	-
4	Засоби захисту рослин	га	6	300	1800	-
	Всього				9440	

Керівник теми _____

« »

Продовження додатку АБ
Додаток 3

(назва установи)

Код теми сорт жита

Виконані роботи

№ з/п	Назва роботи	Назва машини	Одиниця виміру	Обсяг робіт	Ціна за одиницю, грн.	Сума за поточний рік, грн.	Всього витрат з початку виконання теми, грн.
1	Ручні роботи по підготовці ґрунту до посіву		Людино-год	500	5	2500	
2	Дискування поля	MT3-80	Людино-год	40	80	3200	
3	Підвіз мінеральних добрив	T-25	Людино-год	41	80	3280	
4	Внесення добрив	MT3-80	Людино-год	20	80	1600	
5	Лущення стерні	MT3-52	Людино-год		80	0	
6	Оранка на 18-20 см.	T-150	Людино-год	30	80	2400	
7	Обробка агрегатом РВК-3,6	T-75, РВК-6	Людино-год	20	80	1600	
8	Перевезення зерна до сіялок	T-25	Людино-год	35	80	2800	
9	Посів селекційного пітомніка	T-16 СКК-6-12	Людино-год	150	90	13500	
10	Посів на розмноження	T-25	Людино-год	30	90	2700	
11	Ручні роботи при посіві		Людино-год	440	6	2640	
12	Ручні роботи по догляду за посівами		Людино-год	3450	8	27600	
13	Підвіз мінеральних добрив	T-25	Людино-год	14	80	1120	
14	Підкормка добривами	MT3-52	Людино-год	32	80	2560	
15	Боронування	MT3-52	Людино-год	21	90	1890	
16	Обприскування ядохімікатами	MT3-52	Людино-год	1	90	90	
17	Ручні роботи по збиранню врожаю		Людино-год	19500	6	117000	
18	Скошування у валки	СК-5	Людино-год	6	90	540	
19	Збір посівів	Xere-125	Людино-год	60	90	5400	
20	Збір посівів	Сампо-500	Людино-год	53	90	4770	
21	Перевезення зерна з поля	T-25	Людино-год	70	80	5600	
22	Перевезення снопів з поля	T-16	Людино-год	70	80	5600	
23	Вивіз соломи	MT3-52	Людино-год	35	80	2800	
	Всього					211190	

Керівник теми

«__»

Продовження додатку АБ
Додаток 4

(назва

установи)

Код теми _____

Витрати на придбання тварин

[illegible]

Керівник теми _____

« »

Продовження додатку АБ
Додаток 5

(назва установи)

Код теми сорт жита

Витрати на відрядження

[illegible]

Керівник теми _____

« »

Продовження додатку АБ
Додаток 6

(назва установи)

Код теми _____

Витрати на виготовлення дослідних зразків обладнання

№ з/п	Найменування	Кількість	Сума за поточний рік, грн.	Всього витрат з початку виконання теми, грн.
	Всього			

ПРИМІТКА: На виготовлення експериментального зразка обладнання додаються окремі розрахунки по кожному об'єкту. Якщо на виготовлення цього зразка укладено договір, вказати суму договору

Керівник теми _____

« ____ » _____

Продовження додатку АБ
Додаток 7

(назва установи)

Код теми _____

Витрати на утримання тварин

Показник	Назва кормів	Назви тварин					Сума за поточний рік, грн.	Всього витрат з початку виконання теми, грн.
Кількість тварин, голів								
Норма годування на 1 тварину в день, кг	Силос							
	Комбікорм							
Потреба в кормах в добу на всіх тварин, т	Силос							
	Комбікорм							
Тривалість утримання тварин, днів								
Потреба у кормах на весь період вигодовування, т	Силос							
	Комбікорм							
Вартість кормів в грн.	Силос							
	Комбікорм							
Кількість днів догляду за тваринами								
Вартість одного дня робітника по догляду за тваринами, грн.								
Витрати по догляду, грн.								
Всього витрат								

Керівник теми _____

« ____ » _____

Продовження додатку АБ
Додаток 8

(назва установи)

Код теми _____

Витрати на електроенергію, газ, воду і ін.

№ з/п	Назва витрат	Одиниця виміру	Кількість	Ціна за одиницю	Сума за поточний рік, грн.	Всього витрат з початку виконання теми, грн.
	електроенергія	кВат	6000	0,25	1500	-
	газ	м ³	24000	0,40	9600	-
	Всього				11100	

Керівник теми

«__» _____

Продовження додатку АБ
Додаток 9

(назва установи)

Код теми _____

Витрати на реєстрацію прав інтелектуальної власності

№ з/п	Призначення платежу	Сума, грн.	Реквізити платіжного документа
	За подання заявки		
	Вартість переданих зразків		
	За проведення кваліфікаційної експертизи		
	Експертиза на придатність		
	За виникнення майнового права інтелектуальної власності		
	За видачу завіреної копії свідоцтва про державну реєстрацію		
	За видачу завіреної копії патенту		
	Всього		

Керівник теми _____

«__» _____

Додаток АВ

Відомість витрат на створення об'єкту інтелектуальної власності

Виведення нового сорту жита, код теми 1.3.03

(назва об'єкта)

Дослідне господарство «Перше травня»

(назва дослідної установи)

Терміни виконання робіт: з 1991 по 2001
(початок) (кінець)

№ з/п	Перелік витрат	Одиниця виміру	Кількість в натуральних одиницях	Вартість за одиницю станом на <u>1.01.2007</u> (дата оцінки), грн.	Всього витрат, грн.	Рахунок витрат
1	2	3	4	5	6	7
1	Заробітна плата (Додаток 1)					
1.1	Зав. відділом лабораторії	Людино-місяців	120	980	117600	
1.2	Мол. науковий співробітник	Людино-місяців	188	700	131600	
1.3	Ст. лаборант	Людино-місяців	240	600	144000	
1.4						
	Разом заробітна плата	грн.			471840	941
	Нарахування на заробітну плату	%	38		149416	941
2	Витрати матеріалів (Додаток 2)					
2.1	Фосфорні добрива	т.	40	800	32000	
2.1	Азотні добрива	т.	24	1800	43200	
2.3	Калійні добрива	т.	30	1400	42000	
2.4	Насіння	т.	1	3000	3000	
2.5	Мішки	шт.	400	2	800	
2.6	Гербіцид	га	44	40	1760	
2.7	Засоби захисту рослин	га	44	300	13200	
2.8						
	Разом витрат матеріалів	грн.			135960	230
3	Виконані роботи (Додаток 3)					
3.1	Дискування поля МТЗ-80	Людино-год	400	120	48000	
3.1	Піовіз мінеральних добрив Т-25	Людино-год	402	100	40200	
3.3	Внесення добрив МТЗ-80	Людино-год	225	120	27000	
3.4	Лущення стерні МТЗ-80	Людино-год	362	130	47060	
3.5	Оранка на 18-20 см.Т-150	Людино-год	300	100	30000	
3.6	Обробка агрегатом Т-75, РВК-3,6	Людино-год	200	80	16000	
3.7	Перевезення зерна до сіялок Т-25	Людино-год	250	100	25000	
3.8	Посів селекційного пітомніка Т-16, СКС-6-12	Людино-год	1500	100	150000	

ДОДАТКИ

Продовження додатку АВ

1	2	3	4	5	6	7
3.9	Посів на розмноження Т-25	Людино-год	300	100	30000	
3.10	Підвіз мінеральних добрив Т-25	Людино-год	102	100	10200	
3.11	Підкормка добривами МТЗ-80	Людино-год	320	120	38400	
3.12	Боронування МТЗ-80	Людино-год	210	120	25200	
3.13	Обприскування ядохімікатами МТЗ-80	Людино-год	10	120	1200	
3.14	Скошування у валки СК-5	Людино-год	60	150	9000	
3.15	Збір посівів Хере-125	Людино-год	600	160	96000	
3.16	Збір посівів Сампо-500	Людино-год	530	160	84800	
3.17	Перевезення зерна з поля Т-25	Людино-год	495	100	49500	
3.18	Перевезення снопів з поля Т-16	Людино-год	495	100	49500	
3.20	Вивіз соломи МТЗ-80	Людино-год	250	120	30000	
3.21	Ручні роботи	Людино-год	238350	5	1191750	
3.22	Друк фоторграфій	шт.	200	0,5	100	
3.23	Друк звітів	стор	2000	0,2	400	
	Разом виконаних робіт	грн.			1999310	230
4	Витрати на відрядження (Додаток 4)					
4.1	Добові	днів	170	25	4250	941
4.2	Проїзд до Києва	раз	10	60	600	941
	Разом витрат на відрядження	грн.			4850	
5	Витрати на придбання тварин (Додаток 5)					
6	Витрати на утримання тварин (Додаток 6)					
7	Витрати на реєстрацію (Додаток 7)					
	Разом витрат на реєстрацію і експертизу	грн.			14860	154
	Всього прямих витрат на створення сорту	грн.			2776236	

Бухгалтер Павлюк
«5» січня 2007 року

Павлюк М.П.

Продовження додатку АВ
Додаток 1
Дослідне господарство «Перше травня»
(назва установи)

Код теми _____

Витрати на заробітну плату

Рік	Показник	Категорії працівників								Разом	Примітка
		<i>Зав. відділом лабораторії</i>	<i>Мол. науковий співробітник</i>	<i>Ст. лаборант</i>							
1992	Кількість працівників	1	1	2						4	
	Людино-місяців	12	12	24						48	
1993	Кількість працівників	1	1	2						4	
	Людино-місяців	12	12	24						48	
1994	Кількість працівників	1	1	2						4	
	Людино-місяців	12	12	24						48	
1995	Кількість працівників	1	1	2						4	
	Людино-місяців	12	12	24						48	
1996	Кількість працівників	1	2	2						5	
	Людино-місяців	12	20	24						56	
1997	Кількість працівників	1	2	2						5	
	Людино-місяців	12	24	24						60	
1998	Кількість працівників	1	2	2						5	
	Людино-місяців	12	24	24						60	
1999	Кількість працівників	1	2	2						5	
	Людино-місяців	12	24	24						60	
2000	Кількість працівників	1	2	2						5	
	Людино-місяців	12	24	24						60	
2001	Кількість працівників	1	2	2						5	
	Людино-місяців	12	24	24						60	
Всього людино-місяців		120	188	240						548	

Керівник теми
«5» січня 2007 року

В.М.Приймачук

Продовження додатку АВ
Додаток 2
Дослідне господарство «Перше травня»
(назва установи)

Код теми _____

Витрати матеріалів

№ з/п	Показник	Одиниця виміру	Кількість по роках											Разом
			1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001		
1	Фосфорні добрива	т.	4	4	4	3,5	3,5	5	4	4	4,2	3,8		40
2	Азотні добрива	т.	3	2	3	3,5	3	2	3	2	2	1		24
3	Калійні добрива	т.	3,5	3	3,5	3	3	3,5	2,5	3	3	2		30
4	Насіння	т.	0,3	0,3	0,2	0,1								1
5	Мішки	шт.	200				200							400
6	Гербіцид	га	3	3	2	4	5	5	5	5	6	6		44
7	Засоби захисту рослин	га	3	3	2	4	5	5	5	5	6	6		44
8	Шпагат													
9	Біло													
10	Папір													
11	Нитки													
12	Інші													
13														
14														
15														
16														
17														
18														
19														
22														
23														
24														
25														
	Всього													

Керівник теми
«5» січня 2007 року

В.М.Приймачук

Продовження додатку АВ
Додаток 2
Дослідне господарство «Перше травня»
(назва установи)

Код теми _____

Витрати матеріалів

№ з/п	Показник	Одиниця виміру	Кількість по роках											Разом
			1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001		
1	Фосфорні добрива	т.	4	4	4	3,5	3,5	5	4	4	4,2	3,8		40
2	Азотні добрива	т.	3	2	3	3,5	3	2	3	2	2	1		24
3	Калійні добрива	т.	3,5	3	3,5	3	3	3,5	2,5	3	3	2		30
4	Насіння	т.	0,3	0,3	0,2	0,1								1
5	Мішки	шт.	200				200							400
6	Гербіцид	га	3	3	2	4	5	5	5	5	6	6		44
7	Засоби захисту рослин	га	3	3	2	4	5	5	5	5	6	6		44
8	Шпагат													
9	Білля													
10	Папір													
11	Нитки													
12	Інші													
13														
14														
15														
16														
17														
18														
19														
22														
23														
24														
25														
	Всього													

Керівник теми

В.М.Приймачук

Продовження додатку АВ
Додаток 3
Досліднє господарство «Перше травня»
(назва установи)

Код теми

Виконані роботи

№ з/п	Назва роботи	Назва ма-ши-ни	Одиниця виміру	Обсяг роботи по роках											Разом	Примітка		
				1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1	Ручні роботи по підготовці ґрунту до посіву		Людн.-год	500	490	510	500	520	500	450	500	480	500				4950	
2	Дослідження поля	МТЗ-80	Людн.-год	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40			400	
3	Повізі мінеральних добрив	Т-25	Людн.-год	40	35	41	38	37	40	45	43	42	41				402	
4	Внесення добрив	МТЗ-80	Людн.-год	23	22	23	23	23	23	25	22	21	20				225	
5	Лущення стерні	МТЗ-52	Людн.-год	64		56		63	58	76		45					362	
6	Оранка на 18-20 см.	Т-150	Людн.-год	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30				300	
7	Обробка агрегатом РВК-3,6	Т-75, РВК-6	Людн.-год	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20				200	
8	Перевезення зерна до складу	Т-25	Людн.-год	35	20	15	10	35	42	25	10	23	35				250	
9	Посів селекційного пшениця	Т-16 СКС-6-12	Людн.-год	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150				1500	
10	Посів на різноможелля	Т-25	Людн.-год	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30				300	
11	Ручні роботи при посіві		Людн.-год	440	440	440	440	440	440	440	440	440	440				4400	
12	Ручні роботи по догляду за посівами		Людн.-год	3450	3400	3450	3500	3350	3500	3450	3000	3450	3450				34000	
13	Повізі мінеральних добрив	Т-25	Людн.-год	14	10	6	3	14	20	10	3	8	14				102	
14	Повізка добривами	МТЗ-52	Людн.-год	32	32	32	32	32	32	32	32	32	32				320	
15	Боронування	МТЗ-52	Людн.-год	21	21	21	21	21	21	21		21	21				210	

Продовження додатку АВ

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
16	Обприскування ядохімікатами	МТЗ-52	Людн.-год	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1				10	
17	Ручні роботи по збиранню врожаю		Людн.-год	19500	19500	19500	19500	19500	19500	19500	19500	19500	19500				19500	
18	Скошування у валки	СК-5	Людн.-год	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6				60	
19	Збір посівів	Хегер-125	Людн.-год	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60				600	
20	Збір посівів	Салпо-500	Людн.-год	53	53	53	53	53	53	53	53	53	53				530	
21	Перевезення зерна з поля	Т-25	Людн.-год	70	40	30	20	70	80	50	20	45	70				495	
22	Перевезення сировини з поля	Т-16	Людн.-год	70	40	30	20	70	80	50	20	45	70				495	
23	Вияз соломи	МТЗ-52	Людн.-год	35	20	15	10	35	42	25	10	23	35				250	
26	Друк фотографій		шт	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20				200	
27	Друк звітів	принтер	стор	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200				2000	

Керівник теми

В.М.Приймачук

Продовження додатку АВ

Додаток 4

Дослідне господарство «Перше травня»
(назва установи)

Код теми _____

Витрати на відрядження

№ з/п	Рік	Місце відрядження	Кількість відряджених	Загальна тривалість відрядження, людино-днів	Примітка
1	1998	Київ	2	25	
2	1999	Київ	2	5	
3	1999	Область	1	50	
4	1999	Київ	2	25	
5	2000	Область	2	25	
6	2001	Київ	2	20	
7	2001	Київ	2	20	
8					
9					
10					
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
21					
22					
23					
24					
25					
26					
27					
28					
29					
30					
	Разом			170	

Керівник теми

В.М.Приймачук

Продовження додатку АВ
Додаток 5
Дослідне господарство «Перше травня»
(назва установи)

Код теми _____

Витрати на придбання тварин

№ з/п	Назва	Середня вага	Кількість голів
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13			
14			
15			
16			
17			
18			
19			
20			
	Разом		

Керівник теми

В.М.Приймачук

Продовження додатку АВ

Додаток 6

Дослідне господарство «Перше травня»
(назва установи)

Код теми _____

Витрати на утримання тварин*

Показник	Назва кормів	Витрати по роках												Разом
Кількість тварин, голів														
Норма годування на 1 тварину в день, кг	Силос													
	Комбікорм													
Потреба в кормах в добу на всіх тварин, т	Силос													
	Комбікорм													
Тривалість утримання тварин, днів														
Потреба у кормах на весь період вигодовування, т	Силос													
	Комбікорм													

Керівник теми

В.М.Приймачук

*Складається на кожен вид тварин

Продовження додатку АВ
Додаток 7
Дослідне господарство «Перше травня»
(назва установи)

Код теми _____

Витрати на реєстрацію прав інтелектуальної власності

№ з/п	Призначення платежу	Сума, грн.	Реквізити платіжного документа	Терміни сплати
1	За подання заявки на сорт рослин	1300		Разом із заявкою
	Вартість переданих зразків насіння	400		
2	За проведення кваліфікаційної експертизи заявки на сорт рослин, визначення відповідності сорту критеріям відмінності, однорідності та стабільності в експертних закладах Держсортслужби за перший рік	1900		До закінчення двох місяців після отримання висновку про формальну експертизу
3	Визначення відповідності сорту критеріям відмінності, однорідності та стабільності безпосередньо у заявника за перший рік	210		
4	Експертиза на придатність на поширення сорту за перший рік	4070		
5	За проведення кваліфікаційної заявки на сорт, рослин визначення відповідності сорту критеріям відмінності, однорідності та стабільності в експертних закладах Держсортслужби за другий рік	1900		
6	Визначення відповідності сорту критеріям відмінності, однорідності та стабільності безпосередньо у заявника за другий рік	210		
7	Експертиза на придатність на поширення сорту за другий рік	4070		
8	За виникнення майнового права інтелектуальної власності на поширення сорту	500		Протягом трьох місяців від дати прийняття рішення про державну реєстрацію
9	За видачу завіреної копії свідоцтва про державну реєстрацію сорту рослин	200		
10	За видачу завіреної копії патенту на сорт рослин	500		
11				
	Всього витрат на реєстрацію	14860		

Керівник теми

_____ В.М.Приймачук

ДОДАТКИ

Додаток АД

Дослідне господарство «Перше травня»
(підприємство, установа, організація)

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 36786532

АКТ ВВЕДЕННЯ В ГОСПОДАРСЬКИЙ ОБОРОТ ОБ'ЄКТА ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ТА ІНШИХ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ № _____ «9» січня 2009р.

Повна назва об'єкта	<i>Сорт озимого жита «Ірина»</i>
Документ, що підтверджує майнові права	<i>Патент на сорт</i>
Підприємство (особа), що реалізувало права на об'єкт	
Отриманий з правом матеріальний носій речовина, електронний запис і ін)	<i>Страховий запас насіння 1т</i>
Місце використання об'єкта	<i>Рослинництво</i>

Дата виникнен ня права	Первісна вартість, тис.грн.	У т.ч.				Дебет		Кредит		Строк корисно го ви корис тання, місяців	Ліквіда ційна вартість, грн.
		Вартість придбання		Інші витрати		Рахунок, субраху нок	Код аналіти к-ного обліку	Рахунок, субраху нок	Код аналіти чного обліку		
		Доку мент	Сума, грн.	Доку мент	Сума, грн.						
3.03.2001	3229000	-	-	Акт оцінки	3229000	123	1.3.03	154	-	20	0

Комісія, яка створена на підставі наказу (розпорядження) від 4.01.2007 № 12-А, розглянула документи, які підтверджують ідентифікацію об'єкта так (патент на сорт), підтверджують вартість (так/ні, зазначити документ)

об'єкта так (акт оцінки)
(так/ні, зазначити документ)

Зворотній бік акта введення в господарський оборот об'єкта інтелектуальної власності та інших нематеріальних активів

Висновок комісії:

Об'єкт придатний для використання або реалізації так (так/ні)

Існує можливість отримання майбутніх економічних вигод так (так/ні)

Об'єкт приймається на баланс / відображається поза балансом (потрібне підкреслити)

Об'єкт не приймається на баланс _____
(зазначити причину)

Голова комісії

голова
(посада)

Павлюк
(підпис)

А.О. Павлюк
(ім'я, по батькові, прізвище)

Члени комісії

гол. бухгалтер
(посада)

Павлюк
(підпис)

М.П.Павлюк
(ім'я, по батькові, прізвище)

агроном
(посада)

Федорук
(підпис)

О.Б.Федорук
(ім'я, по батькові, прізвище)

(посада)

(підпис)

(ім'я, по батькові, прізвище)

Особа, відповідальна

заст.голови
(посада)

Оліферчук
(підпис)

Ю.М.Оліферчук
(ім'я, по батькові, прізвище)

за прийняття об'єкта

Відмітка бухгалтерії про відкриття картки аналітично
« 9 » січня 20 07р. № 1

іку

Головний бухгалтер

Павлюк
(підпис)

М.П.Павлюк
(ім'я, по батькові, прізвище)

Додаток АЕ
Вдосконалена форма Пріміток до фінансової звітності

КОДИ		
07	01	01
729310		
01.11.0		

Дата /рік, місяць,
число/
за ЄДРПОУ
за КОАТУУ
за СПОДУ
за ЗКПД
Контрольна сума

Підприємство _____ ДПГГ «Перше троян»
Територія _____ Волинська обл., с.Копачівка»
Орган державного управління _____
Галузь _____
Вид економічної діяльності Вирощування зернових, технічних та інших культур
Середньооблікова чисельність працюючих _____
Одиниця виміру: тис. грн.

ПРИМІТКИ ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
за 2007 рік

І. Нематеріальні активи

Групи нематеріальних активів	Код рядка	Залишок на початок року		Надійшло за рік	Перевірено (доопи́тка +, упи́тка -)		Вибито за рік		Нарах овано амортизації за рік	Втрач тив зменшенн я амортизації і за рік	Інші зміни за рік		Залишок на кінець року	
		первісна (пересіч-лена) вартість	Накопи-чена амортизація		Накопи-чена амортизація	Надійшло за рік	перісно (пересіч-лена) вартість	Накопи-чена амортизація			первісна (пересіч-лена) вартість	Накопи-чена амортизація	первісно (пересіч-лена) вартість	Накопи-чена амортизація
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Права користування природними ресурсами	010	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Права користування майном та об'єктами інтелектуальної власності	020	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Права інтелектуальної власності на комерційне позначення	030	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Об'єкти інтелектуальної власності, що охороняються патентами	040	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Об'єкти авторського права та сумішки з них права	050	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші об'єкти інтелектуальної власності	060	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші нематеріальні активи	070	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	080	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Гушви	090	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3 рядка 080/ графа 14		вартість нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності												
		вартість оформлених у заставу нематеріальних активів												
		вартість створених підприємством нематеріальних активів												
3 рядка 080 графа 5		вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань												
3 рядка 080 графа 15		накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності												
		нематеріальні активи в процесі оцінки												
		нематеріальні активи, утримувані для продажу												
		(081) _____												
		(082) _____												
		(083) _____												
		(084) _____												
		(085) _____												
		(086) 277,6												
		(087) _____												

Додаток АЖ

Відображення нематеріальних активів та об'єктів права
інтелектуальної власності у звітності

Таблиця АЖ.1

Відображення нематеріальних активів та об'єктів права
інтелектуальної власності у фінансової звітності підприємств

Форма звітності	Показник	Код рядка	Узагальнені дані про всі необоротні активи	Дані про нематеріальні активи	Дані про інтелектуальну власність
1	2	3	4	5	6
Баланс (форма 1)	Залишкова вартість нематеріальних активів	010		X	
	Первісна вартість нематеріальних активів	011		X	
	Знос нематеріальних активів	012		X	
	Інші необоротні активи	070	X		
Звіт про фінансові результати (форма 2)	Собівартість реалізованих, списаних необоротних активів	160	X		
	Дохід від реалізації необоротних активів	130	X		
	Амортизація необоротних активів	260	X		
	Амортизація	020	X		
Звіт про рух грошових коштів (форма 3)	Надходження коштів від реалізації необоротних активів	190	X		
	Придбані за грошові кошти необоротні активи	250	X		
Звіт про власний капітал (форма 4)	Дооцінка нематеріальних активів	100		X	
	Уцінка нематеріальних активів	110		X	
	Безкоштовно отримані необоротні активи	270	X		
Примітки до річної фінансової звітності (форма 5)	Вартість на початок року, надходження, переоцінка, вибуття, нарахована амортизація, втрати від зменшення корисності, інші зміни вартості, вартість на кінець року нематеріальних активів по класифікаційним групам				
	Права користування природними ресурсами	010		X	
	Права користування майном	020		X	
	Права на комерційне позначення	030		X	X
	Права на об'єкти промислової власності	040		X	X
	Авторське право та суміжні з ним права	050		X	X
	Інші нематеріальні активи	070		X	
	Разом нематеріальних активів	080		X	
	Вартість нематеріальних активів щодо яких існує обмеження права власності	081		X	
	Вартість оформлених у заставу нематеріальних активів	082		X	
	Вартість створених підприємством нематеріальних активів	083		X	X

Продовження табл. АЖ.1

1	2	3	4	5	6
	Вартість нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань	084		X	
	Накопичена амортизація нематеріальних активів, щодо яких існує обмеження права власності	085		X	
	Придбання (створення) нематеріальних активів	310		X	
	Доходи і витрати від реалізації необоротних активів	580	X		
	Дохід від безоплатно отриманих необоротних активів	610	X		
	Витрати від списання необоротних активів	620	X		
	Амортизація необоротних активів	1300	X		
	Придбання (створення) нематеріальних активів	1314		X	

Таблиця АЖ.2

Додаткові вимоги до розкриття інформації про нематеріальні активи не наведено у формі 5 Примітки до фінансової звітності

Джерело	Вимоги до розкриття
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	Методи амортизації та діапазон строків корисного використання нематеріальних активів по кожній групі з виділенням інформації щодо створених нематеріальних активів; первісна вартість нематеріальних активів, отриманих в результаті об'єднання підприємств щодо кожної групи. загальна сума витрат на дослідження і розробки, включена до складу витрат звітного періоду; сума угод на придбання у майбутньому нематеріальних активів; первісна вартість, залишкова вартість та метод оцінки нематеріальних активів, отриманих за рахунок цільових асигнувань; причини визнання невизначеним строку корисного використання нематеріального активу та його балансова вартість; склад нематеріальних активів, інформація про які є суттєвою, їх балансова вартість та строк корисного використання, що залишився
МСФЗ 38 «Нематеріальні активи»	Додатково щодо кожного класу нематеріальних активів: 1) чи є термін корисного використання обмеженим; 2) балансову вартість і накопичений знос (з врахуванням накопичених збитків від знецінення) на початок і кінець періоду; 3) статтю звіту про прибутки і збитки, до якої включено амортизацію; 4) звірку балансової вартості на початок і кінець періоду із зазначенням усіх змін. Окремі суттєві для фінансових звітів підприємства в цілому нематеріальні активи (балансова вартість, термін амортизації, що залишився). Істотність визначають виходячи з: - його первісної вартості або балансової вартості в пропорції до суми всіх нематеріальних активів і загальних активів; - суми, віднесеної на витрати періоду у пропорції до чистого прибутку або збитку. Причини, що зумовили змінити припущення щодо термінів корисного використання нематеріальних активів. Інформація про нематеріальні активи, які амортизовані, але продовжують використовуватись на підприємстві. Опис нематеріальних активів, які суттєві для підприємства, але не визнаються активом згідно стандартів.

Таблиця АЖ.3
Порівняння показників річних звітів Державного департаменту інтелектуальної власності та Державного комітету статистики щодо обсягу поданих заявок та отриманих патентів за 2003-2006 роки

№ з/п	Показник	2003			2004			2005			2006			Загальне відхилення за 4 роки
		Держ. департамент інтелект. власності	Держком-стат	Відхи-лення	Держ. департамент інтелект. власності	Держком-стат	Відхи-лення	Держ. департамент інтелект. власності	Держком-стат	Відхи-лення	Держ. департамент інтелект. власності	Держком-стат	Відхи-лення	
1	Всього подано заявок на отримання патентів, в т.ч.	6206	7703	-1497	12872	7034	5838	14888	7639	7249	16337	7761	8576	20166
1.1	На винаходи	3057	7013	-3956	5778	3466	2312	5592	2489	3103	5930	2151	3779	5238
1.2	На корисні моделі	839	319	520	5232	3214	2018	7286	4785	2501	8171	5230	2941	7980
1.3	На промислові зразки	2310	371	1939	1862	354	1508	2010	365	1645	2236	380	1856	6948
2	Всього подано заявок від с/г підприємств на отримання патентів в т.ч.	84	0	84	516	13	503	549	2	547	539	22	517	1651
2.1	На винаходи	74	відсутні дані		255	відсутні дані		235	2	233	194	10	184	417
2.2	На корисні моделі	10	відсутні дані		261	відсутні дані		314	0	314	345	12	333	647
2.3	На промислові зразки	відсутні дані	відсутні дані		відсутні дані	відсутні дані		відсутні дані	0		відсутні дані	0		0
3	Всього отримано патентів в т.ч.	5259	7312	-2053	6132	7627	-1495	12469	7337	5132	14027	7632	6395	7979
3.1	На винаходи	3113	6706	-3593	2838	6088	-3250	3433	2297	1136	3698	1956	1742	-3965
3.2	На корисні моделі	672	268	404	1858	1264	594	7467	4722	2745	8268	5325	2943	6686
3.3	На промислові зразки	1474	338	1136	1436	275	1161	1569	318	1251	2061	351	1710	5258
4	Всього отримано патентів сільськогосподарськими підприємствами, в т.ч.	106	0	106	167	12	155	487	2	485	564	23	541	1287
4.1	На винаходи	85	відсутні дані		79	відсутні дані		110	2	108	150	11	139	247
4.2	На корисні моделі	21	відсутні дані		88	відсутні дані		377	0	377	414	11	403	780
4.3	На промислові зразки	відсутні дані	відсутні дані		відсутні дані	відсутні дані		відсутні дані	0		відсутні дані	1		0

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агропромышленный комплекс России: проблемы и решения / [авт. текста А.А. Попов, М.Я. Яхьяев]. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2003. – 409 с.
2. Алексеева А.В. Облік нематеріальних активів і малоцінних швидкозношуваних предметів / А.В. Алексеева, Ю.В. Бакун. – К.: Київ держ. торг.-екон. ун-т, 2000. – 83 с.
3. Артеменков И.Л. Идентификация и оценка нематериальных активов в соответствии со стандартами SFAS 140 и 141 Совета по стандартам финансовой отчетности США / И.Л. Артеменков // Вопросы оценки. – 2005. – №2. – С. 41-45.
4. Астахов В.П. Бухгалтерский учет. Внеоборотные активы и ценные бумаги / В.П. Астахов. – М.: Гайдарика, 1997. – 395 с.
5. Балакирева Н.М. Нематериальные активы: учет, аудит, анализ; [учебное пособие] / Н.М. Балакирева. – М.: Издательство Эксмо, 2005. – 416 с.
6. Батіщев В. Права на об'єкти промислової власності в обліку та оподаткуванні / В. Батіщев // Бухгалтерія. – 2006. – Випуск 3. – С. 251 – 260.
7. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация; [пер. с англ., научн. ред. перевода И.И.Елисеєва, гл. редактор проф. Я.В.Соколов] / Л.А. Бернстайн. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624 с.
8. Бетге И. Балансоведение; [пер. с нем., научн. ред. В.Д.Новодворский] / И.Бетге. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 450 с.
9. Бирюкова И.К. Бухгалтерский учет в Украине / И.К. Бирюкова, А.П.Кондрянский. – К.: Товариство "Знання", 1998. – 408 с.
10. Бірюкова О. О., Бочковська С. М., Бублик С. Я., Гарасим П. М., Дем'яненко М. Я. Річна звітність сільськогосподарських підприємств (випуск 2003 року) / Ю.Я. Лузан (ред.). — К. : ІАЕ, 2003. — 266с.
11. Бланк И.А. Управление активами / И.А. Бланк. – К.: Ника-Центр. Эльга, 2002. – 720 с.

12. Близнец И.А. Интеллектуальная собственность и закон. Теоретические вопросы [Электронный ресурс] / И.А. Близнец. – Режим доступа: <http://www.library.ksu.ru/read>.

13. Бойчик І.М. Економіка підприємства / І.М. Бойчик. – К.: Атіка, 2002. – 480 с.

14. Борисов А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов, Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Е. Стародубцева. – М.: Книжный мир, 1999. – 895с.

15. Бражна Л.В. Облік нематеріальних активів в АПК: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л.В. Бражна. – К., 2006. – 20 с.

16. Бражна Л.В. Порядок відображення в бухгалтерському обліку створення нематеріальних активів / Л.В. Бражна // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №4. – С. 35-38.

17. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал; [пер. с англ. под. ред. Л.Н.Ковалик] / Э. Брукинг. – СПб: Питер, 2001. – 288 с.

18. Бугаец Е. Интеллектуальная собственность – собственность интеллекта / Е. Бугаец // Изобретатель и рационализатор. – 1993. – №8. – С.16-20.

19. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х частинах; Ч.1; навч. посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута“, 2001. – 512 с.

20. Бутнік–Сіверський О.Б. Евристика в інтелектуальній економіці або формування інноваційного підприємництва [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ipdo.kiev.ua/files/articles/>.

21. Бухгалтерский учет и анализ в США. – М.: ВИНТИ, 1993 – 346 с.

22. Бухгалтерский учет: учебник / [П.С.Безруких, Н.П.Кондрахов и др.] ; под ред. П.С.Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 1994. – 528 с.

23. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах / [П.Т.Саблук, В.Б.Моссаковський, Л.К.Сук та ін.] ; за ред. П.Т.Саблука, В.Б.Моссаковського. – К.: Урожай, 1998. – 416 с.

24. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / Велш Глен А., Шорт Деніел Г ; [Пер. з англ. О.Мінін, О.Ткач]. – К.: Основи, 1999. – 943 с.

25. Виговська Н.Г. Удосконалення обліку амортизації: стан, проблеми, перспективи: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»/ Н.Г.Виговська.– К.: 1999. – 20с.

26. Галасюк В.В. Проблемы теории принятия управленческих решений: монография / В.В. Гласюк. – Днепропетровск: Новая идеология, 2002. – 304 с.

27. Гарасим П. М. Система оподаткування та її інформаційно-облікове забезпечення : навч. посіб./ П. М.Гарасим, О. М.Десятнюк, Г. П.Журавель. -К.: Професіонал, 2006.-736 с.

28. Гарасим, П. М. Методичні рекомендації щодо інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств: Звіт про НДР. [Текст] / П. М. Гарасим ; Мін-во аграрної політики України. Львівський державний аграрний університет. - Дубляни : [б. и.], 2001. - 87 с.

29. Гладышева Ю.П. Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет / ЮП. Гладышева. – М.: Бератор-Пресс, 2003, – 169 с.

30. Глазунов В.Н. Финансовый анализ и оценка риска реальных инвестиций / В.Н. Глазунов. – М.: Финстатинформ, 1997. – 180 с.

31. Голик В.С. Себестоимость выведения нового сорта и пути ее снижения / В.С. Голик // Селекция и семеноводство – Сб. науч. трудов. Вип. 63 – К.: “Урожай“, 1987. – С. 10-16.

32. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практ. посібник / С.Ф.Голов, В.М.Костюченко. – К.: Лібра, 2004.–880 с.

33. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік: спогади про майбутнє / С.Ф. Голов // Бухгалтерія. – 2005. – №29(652). – С. 11-13.

34. Городянська Л. Інтелектуальна власність, як нематеріальний об'єкт обліку на підприємстві / Л. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №4. – С. 41-46.

35. Гоштанд А. Нематериальные активы России. Опыт, оценки / А. Гоштанд // “ИС Промышленная собственность“. – 2005. – №5. – С. 34-38.

36. Дардик В.Б. Проблемы учета нематериальных активов на предприятиях АПК / В.Б. Дардик, М.В. Давидов // Мясная индустрия. – 2003. – №4. – С. 54-56.

37. Дахно І.І. Право інтелектуальної власності : навч. посібник / І.І. Дахно. – Київ: Либідь, 2002. – 200 с.

38. Десмонд Г.М. Руководство по оценке бизнеса / Г.М. Десмонд, Р.Э. Келли. – М.: РОО. - Академия оценки, 1996. – 264 с.

39. Должанський М.І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку / М.І. Должанський, А.М.Должанський. – Львів: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с.

40. Дроб'язко В.С. Право інтелектуальної власності: навч. посібник / В.С.Дроб'язко, Р.В. Дроб'язко. – К.: Хрінком Інтер, 2004. – 512 с.

41. Економіка підприємства: навч. посіб. / [О.В.Ареф'єва, В.Г.Сахарєв, О.В. Ареф'єв та ін.]. – К. :Видавництво Європ. Ун-ту, 2004.– 237 с.

42. Економіка підприємства: підручник / [за ред. С.Ф.Покропівного]. – К.: КНЕУ, 2000. – 528 с.

43. Економічна енциклопедія: [у трьох томах]. Т.1. / ред. кол.: С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавн. центр ”Академія“, 2000 – 864 с.

44. Економічна енциклопедія: [у трьох томах]. Т.1. / ред. кол.: С.В.Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавн. центр ”Академія“, 2000 – 864 с.

45. Жук В.М. Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 “Біологічні активи“ / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №6. – С. 34-42.

46. Жураковська І.В. Вдосконалення методики відображення інтелектуальної власності у звітності / І.В. Жураковська // Внутрішній аудит та контроль ризиків бізнесу: наук.-практичн. конф., 2-3 липня 2007 р.: тези доповідей. – Луцьк: ЛДТУ, 2007. – С. 37-39.

47. Жураковська І.В. Взаємозв'язки категорій нематеріальні активи та інтелектуальна власність у бухгалтерському обліку / І.В. Жураковська // Наукові розробки молоді на сучасному етапі: V всеукраїнська наук. конф. молодих вчених, 26-28 квітня 2006 р.: тези доповідей. – К.: Київський національний університет технологій і дизайну, 2006. – С. 188.

48. Жураковська І.В. Взаємоузгодження принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності при відображенні операцій з об'єктами інтелектуальної власності // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: Збірник наукових праць. - Луцьк: ЛНТУ, 2008. - Випуск 5 (20). – С.186-192.

49. Жураковська І.В. Використання в обліковій практиці категорій невідчутні, нематеріальні та інтелектуальні активи // Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика: матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції (м.Луцьк, 19-21 червня 2009 року) / відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – С.119-122.

50. Жураковська І.В. Відображення в звітності підприємств АПК інтелектуальної власності та активів на які поширюються її права. // Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції. «Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку». – К.: КНЕУ, 2008. – С. 55-58. (на фірмі)

51. Жураковська І.В. Відображення інтелектуальної власності в бухгалтерському обліку: історичний аспект / І.В. Жураковська // Дні науки-2006: II міжнар. наук.-практичн. конф., том 7. Економічні науки, 17-28 квітня 2006 р.: тези доповідей. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2006. - С. 76-78.

52. Жураковська І.В. Відображення у фінансовій звітності об'єктів права інтелектуальної власності / І.В. Жураковська // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи: V наук. конф., 23 листопада 2006 р.: тези доповідей. – К: Державна академія статистики, обліку та аудиту, 2007. – С. 130-131.

53. Жураковська І.В. Вплив умов сільськогосподарського виробництва на облік інтелектуальної власності в АПК / І.В.Жураковська // Інноваційний розвиток економіки і фінансів України в умовах глобалізації: між нар. наук.-практ. конф., 22-24

травня.: тези доповідей. – Хмельницький: Хмельницький економічний університет, 2008, - С. 402-404.

54. Жураковська І.В. Документування операцій з об'єктами інтелектуальної власності / І.В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. –2008. – №4. – С. 46-56.

55. Жураковська І.В. Економічна та юридична природа нематеріальних активів та їх складової – інтелектуальної власності / І.В. Жураковська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць ЛДТУ. - Луцьк, 2006. – Випуск 3 (12). - С. 64-73.

56. Жураковська І.В. Інтелектуальна власність, як об'єкт обліку / І.В. Жураковська // Економічні науки. Серія “Облік і фінанси”: Збірник наукових праць ЛДТУ. – Луцьк, 2007. - Випуск 4 (16). – С. 124-133.

57. Жураковська І.В. Історичні аспекти розвитку поняття інтелектуальної власності як об'єкта бухгалтерського обліку / І.В. Жураковська // Економіка і регіони. – №1(8). – Полтава, 2006. – С. 81-84.

58. Жураковська І.В. Науково-практичний підхід до облікового відображення сорту рослин як нематеріального та біологічного активу підприємства / І.В. Жураковська // Облік і фінанси АПК. – 2007. – №32-33. - С. 146-149.

59. Жураковська І.В. Облік інтелектуальної власності в АПК // Перспективи розвитку економіки України: теорія, методологія, практика: матеріали XIV Міжнародної науково-практичної конференції (26-27 травня 2009 року) / від. за ред. Л.Г.Ліпич. – Луцьк: РВВ «Вежа» ВНУ ім. Лесі Українки», 2009. - С.364-366.

60. Жураковська І.В. Облік ліцензійної діяльності на право користування сортом рослин: міжнародний та національний досвід// Економіка АПК, 2009. - №2. – С.102-106.

61. Жураковська І.В. Облік фактичних витрат на об'єкти права інтелектуальної власності в АПК / І.В. Жураковська // Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України: всеукраїнська наук.-практичн. конф., 23 листопада 2006 р.: тези доповідей. – Тернопіль: Терно-граф, 2006. - С. 95-97.

62. Жураковська І.В. Ознаки інтелектуальної власності як складової нематеріальних активів підприємства / І.В. Жураковська // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: IV міжнар. наук.-практичн. конф., 11-13 квітня 2007 р.: тези доповідей. – Черкаси: ЧДТУ, 2007р. - С. 46-47.

63. Жураковська І.В. Особливості використання даних бухгалтерського обліку при аналізі інтелектуальної власності в АПК / І.В. Жураковська, І.Б.Садовська // Перспективи та пріоритети розвитку економічного аналізу: III всеукраїнська наук. конф. студентів, аспірантів та молодих вчених, 18-19 квітня 2006 р.: тези доповідей та виступів. - Донецьк: ТОВ «Юго-Восток, Лтд», 2006. – С. 326-328.

64. Жураковська І.В. Особливості відображення в обліку витрат на дослідження і розробки інтелектуальної власності / І.В. Жураковська // Науковий потенціал України 2007: друга всеукр. наук.-практичн. конф., 27-28 березня 2007 р.: тези доповідей. – Київ: ТОВ «ТК Меганом», 2007. – С. 9-11.

65. Жураковська І.В. Особливості відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності / І.В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. - 2007. - №9. – С. 51-59.

66. Жураковська І.В. Особливості оподаткування операцій з інтелектуальною власністю / І.В. Жураковська, І.Б. Садовська // Економіка і маркетинг в XXI сторіччі: 7-а міжнар. наук. конф. студентів і молодих вчених, частина 1, 19-21 травня 2006 р.: тези доповідей. – Донецьк: ДРУК-ІНФО, 2006. – С. 113-115.

67. Жураковська І.В. Оцінка інтелектуальної власності в АПК: міжнародний досвід та вітчизняний підхід / І.В. Жураковська // Облік і фінанси АПК. – 2007 р. - №3-5. – С. 139-147.

68. Жураковська І.В. Переваги використання витратного підходу при оцінці інтелектуальної власності / І.В. Жураковська // Структурно-інституційні зміни та інвестиційно-інноваційний розвиток регіону: XVI міжнар. наук.-практичн. конф., 17-18 травня 2007 р.: тези доповідей. – Чернівці: Чернівецький торгово-економічний інститут, 2007 р. – С. 326-328.

69. Жураковська І.В. Права на породу тварин як об'єкт бухгалтерського обліку / І.В. Жураковська // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи: III

між нар. наук.-практичн. конф., 29-30 листопада 2007 р.: тези доповідей. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2007. – С. 155-157.

70. Жураковська І.В. Проблеми застосування принципів обліку при відображенні операцій з об'єктами інтелектуальної власності в АПК// IV Міжнародна науково-практична конференція „Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації” (м.Київ, 18-19 вересня, 2008 року). – К.: ННЦ „ІАЕ”, 2008. – 348 с.

71. Жураковська І.В. Сучасний стан і тенденції бухгалтерського обліку створення об'єктів права інтелектуальної власності на підприємствах АПК / І.В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. - № 7. – С. 32-37.

72. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет, контроль и аудит в системе управления предприятием / В.П. Завгородний. – К.: Издательство “ВАКЛЕР”, 1997. – 976 с.

73. Закон України «Про авторські і суміжні з ними права» від 23.12.1993 року №3792-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

74. Закон України «Про охорону прав на зазначення місця походження товару» від 16.06.1999 №752-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

75. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 №3792-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

76. Закон України «Про власність» від 7.02.1991 № 697-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

77. Закон України «Про насіння і садивний матеріал» від 26.12.2002 №411-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

78. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 28.12.1994 №334-94ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

79. Закон України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» 15.12.1993 року №3687-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

80. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.1993 №3689-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

81. Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15.12.1993 року №3688-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

82. Закон України «Про охорону прав на сорти рослин» від 21.04.1993 №3116-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

83. Закон України «Про охорону прав на топографії інтегральних мікросхем» від 5.11.1997 р. №621/97-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

84. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 №2658-ІІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

85. Закон України «Про племінну справу у тваринництві» від 15.12.1993 № 3691-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

86. Звіт Державного департаменту інтелектуальної власності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sdip.gov.ua/ukr/about/statistic/>

87. Звітність сільськогосподарських підприємств: практичний посібник [за ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М., Дудки К.П.] – К.: Видавництво ТОВ “Юр-Агро-Веста“, 2007. – 200 с.

88. Зинов В.Г. Управление интеллектуальной собственностью / В.Г. Зинов. – М.: Монолит, 2002. – 552 с.

89. Золотухін О. Особливості нарахування амортизації НА / О.Золотухін // Бухгалтерія. – 2006. – №25. – С. 60-63.

90. Зятковський І.В. Фінанси підприємств: навч. посібник / І.В. Зятковський. – К.: Кондор, 2003. – 138 с.

91. Использование объектов интеллектуальной собственности в АПК // Экономика сельского хозяйства России. – 2002. – №5. – С.10-13.

92. Іванець О.І. Удосконалення класифікації нематеріальних активів / О.І.Іванець // Держава та регіони. Серія: економіка та

підприємництво. – 2006. – №2 – С. 318-321.

93. Іванець О.І. Шляхи вдосконалення обліку нематеріальних активів / О.І.Іванець // Держава та регіони. Серія: економіка та підприємництво. – 2006р. – №3 – С. 388-391.

94. Іванюта П.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навч. посібник / П.В. Іванюта, З.М. Шевченко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 368 с.

95. Інструкція з бонітування великої рогатої худоби м'ясних порід від 06.06.2002 №154, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19.06.2002 №516/6804 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

96. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 №69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

97. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

98. Інструкція про порядок заповнення звіту про надходження та використання об'єктів промислової власності за формою №4-нт до Наказу Міністерства статистики України від 06.07.1995 №168 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

99. Інтелектуальна власність в Україні: правові засади та практика : науково-практичне видання у 4-х томах / [за ред. Святоцького О.Д.]. – К.: Видавничий Дім «Ін-Юре», 1999. – .– Т.4: Оцінка інтелектуальної власності. Бухгалтерський облік та оподаткування / [О.Б. Бутнік-Сіверський]. – 1999. – 352 с.

100. Інтелектуальна власність: теорія і практика інноваційної діяльності: підручник / [Вачевський М.В., Кремень В.Г., Мадзігон В.М., Скотний В.Г., Шевченко Г.Є., Вачевський О.М.] ; за ред. проф. М.В.Вачевського. – К.: ВД Професіонал, 2005. – 448 с.

101. Кайзеров Н. Духовное имущество как комплексная проблема / Н. Кайзеров // Общественные науки и современность. – 1992. – №4. – С. 15-18.

102. Капля І.В. Інтелектуальний капітал: економічна природа та проблеми обліку / І.В. Капля, О.Н. Коркушко // Облік і фінанси АПК. – 2007. – №3-5. – С. 132-138.

103. Кекух Б.Ф. Інтелектуальна собственисть: економічний аспект: монографія / Б.Ф. Кекух. – Луцк: Надстир'я, 1999. – 128 с.

104. Кендюхов О. Гносеологія інтелектуального капіталу / О. Кендюхов // Економіка України. – 2003. – №4. – С. 28-33.

105. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – К.: Издательство УСХА, 1992. – 240 с.

106. Кліменко А. Нематеріальні активи: від придбання до ліквідації / А.Кліменко. – Х.: Фактор, 2005. – 320 с.

107. Ковальчук Т.Г. Класифікація об'єктів інтелектуальної власності в Україні / Т.Г. Ковальчук // Формування ринкових відносин в Україні. – 2004. – №1. – С. 75-80.

108. Козлова Е.П. Бухгалтерський учет в организациях / Е.П.Козлова, Т.Н.Бабченко, Е.Н.Галанина. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 720 с.

109. Козырев А.Н. Оценка интеллектуальной собственности / А.Н. Козырев. – М.: Экспертное бюро, 1997. – 289 с.

110. Коноваленко В. Інтелектуальна власність по-українському // Бухгалтерія. – 2009. - № 16. – С.44-46.

111. Коноваленко В. Об'єкти патентного права в обліку підприємства / В.Коноваленко // Бухгалтерія. – №25. – 2006. – С. 62-64.

112. Коноваленко В. Поняття «ноу-хау» та його облік / В. Коноваленко // Податки та бухгалтерський облік. – 2006. – №69(940) – С. 25-39.

113. Кононенко О. Облік нематеріальних активів відповідно до П(С)БО / О.Кононенко. – Х.: Фактор, 2000. – 64 с.

114. Корнеева И.Л. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации / И.Л. Корнеева. – М.: Юристъ, 2006. – 420с.

115. Котенко Л.М. Удосконалення документування операцій з обліку нематеріальних активів / Л.М. Котенко, Т.В. Польова // Актуальні проблеми економіки. – 2005. - №5 (47). – С. 109-115.

116. Крайнев П.П. Интеллектуальная экономика: управление промышленной собственностью: монография / П.П. Крайнев.– К.: Концерн «Видавничий дім «Ін Юре», 2004. – 448 с.

117. Крижна В. Интеллектуальная собственность: правовой аспект // Бухгалтерия. Сборник систематизованного законодательства. – 2009. – Выпуск 6. – С.86-90.

118. Куттер М.И. Теория бухгалтерского учета / М.И. Куттер. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

119. Куттер М.И. Бухгалтерский учет: основы теории / М.И. Куттер. – М.: «Экспертное бюро-М», 1997. – 496 с.

120. Кучерова С.О. Напрямки покращення облікової інформації в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств / С.О. Кучерова // Облік і фінанси АПК. – 2007. - №3-5. – С. 170-173.

121. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б.Лев; [пер с англ. Л.И.Лопатников]. – М.: Квинто-Консалтинг, 2003. – 240 с.

122. Левин С.Е. Учет нематериальных активов в соответствии с МСФО / С.Е. Левин // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – №6. – С.26-30.

123. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.Ф.Легенчук. – К.:2006. – 20 с.

124. Лист Міністерства фінансів України щодо оприбуткування нематеріальних активів від 11.04.2006 №31-34000-10-10/ 7377.

125. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік / О.В. Лишиленко. – К.: Видавництво «Центр учбової літератури», 2003. – 524 с.

126. Лопухин Н.В. О совершенствовании и внедрении унифицированной и стандартизированной документации / Н.В. Лопухин // Бухгалтерский учет. – 1989. – №10. – С. 14-25.

127. Луговой В.А. Учет основных средств, нематериальных активов, долгосрочных инвестиций / В.А. Луговой. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 176 с.

128. Лук'янюк Л.Г. Удосконалення обліку нематеріальних активів / Л.Г.Лук'янюк // Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю: перша всеукр. наук.-практична конференція. – Кривий Ріг, 2005. – С.176-178.

129. Лынный Н. Интеллектуальные объекты и нематериальные активы / Н. Лынный, А. Кукушкин, Л. Подшибихин – М.: ВНИИПИ, 1996. – 134 с.

130. Малік М.Й. Монографічне дослідження системи оподаткування у сільському господарстві України : научное издание / М.Й. Малік. - // Облік і фінанси АПК : науково - виробничий журнал. - 2008. - №3. - С. 149 - 150.

131. Малік, Микола Йосипович. Аграрна реформа і розвиток підприємництва : монографія / М.Й. Малік, П.М. Федієнко . - К. : Ін-т аграр. економіки УААН, 2003. - 271 с.

132. Малюга Наталія Михайлівна. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку / Житомирський держ. технологічний ун-т. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — 548с. — Бібліогр.: с. 486-506. — ISBN 966-683-078-7.

133. Малюга Наталія Михайлівна. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Інститут змісту і методів навчання; Житомирський інженерно-технологічний ін-т / Ф.Ф. Бутинець (ред.). — Житомир, 1998. — 383с.

134. Мамяева И. Алфавит интеллектуальной собственности / И. Мамяева // Изобретатель и рационализатор. – 1992. – №3. – С.22-27.

135. Манів З.О. Економіка підприємства / З.О. Манів, І.М. Луцький. – К.: Знання, 2004. – 580 с.

136. Манухіна М.Д. Удосконалення методів оцінки й обліку матеріальних і нематеріальних активів підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М.Д.Манухіна. –

Луганськ, 1997. – 20 с.

137. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агро формуваннях / Т.Г. Маренич ; [за ред. В.Я.Амбросова]. – К.: ВД «Професіонал», 2005. – 896 с.

138. Маркс К., Энгельс Ф. Собрание трудов в 26 томах / К.Маркс, Ф.Энгельс; Т.26, ч.1. — М.: Политиздат, 1967. — 810 с.

139. Матейко С.В. Фінансова звітність як інформаційна база аналізу фінансових ресурсів та шляхи її вдосконалення / С.В. Матейко, І.В. Рудченко // Держава та регіони. Серія: економіка та підприємництво. – 2006. – №3 – С.196-199.

140. Меламьюка К. Измерение стоимости интеллектуального капитала / К. Меламьюка [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.osp.ru/text/302/170903/_p2.html.

141. Меренков О.В. Інтелектуальна власність у роботі сільськогосподарського підприємства / О.В. Меренков // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №1. – С.110.

142. Меренков О.В. Методика оцінки об'єктів інтелектуальної власності: практичний аспект / О.В. Меренков // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №3. – С.60-68.

143. Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності, затверджену наказом Фонду Державного майна України від 25.06.2008 року № 740, зареєстровано в Міністерстві юстиції 06.08.2008 року №726/15417.

144. Методичні підходи до оцінки вартості і використання об'єктів права інтелектуальної власності в наукових установах УААН. – К: Інститут аграрної економіки УААН, 2003. – 60 с.

145. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів: наук.-практичне видання / [за ред. О.Б.Бутніка-Сіверського; кол. авторів: О.Б.Бутнік-Сіверський, Борко, В.В.Клевін та ін.]. – К.: Видавн. дім "Ін Юре", 2000. – 348 с.

146. Методичні рекомендації щодо трансформації наукової продукції в об'єкти права інтелектуальної власності та їх капіталізація / [В.П.Ситник, М.Ф.Бойко, А.Ф.Гойчук та ін.] – К: Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", 2006 – 70 с.

147. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [перекл. з англ. за ред. С.Ф.Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

148. Мікульонок І.О. Основи інтелектуальної власності / І.О. Мікульонок. – К.: Видавництво «Політехніка», 2005. – 232 с.

149. Мних Є.В. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку та контролю / Є.В. Мних // Фінанси України. – 2006. – №1. – С. 83-86.

150. Мних Є.В. Адаптивність змістових характеристик економічних понять і категорій у системі бухгалтерського обліку та контролю / Є.В. Мних // Фінанси України. – 2006. – №1. – С. 83-86.

151. Морозов О. Проблеми обліку об'єктів інтелектуальної власності в Україні / О. Морозов, Ю. Єремейчикова і ін. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №2. – С. 23-29.

152. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський, Т.Кононенко, С. Кучеркова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №6. – С. 17-24.

153. Моссаковський В.Б. Облік нематеріальних активів / В.Б.Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №7. – С.8-17.

154. Мочерний С.В. Методологія економічного дослідження / С.В.Мочерний. – Львів: Світ, 2004. – 416 с.

155. Мус Герольд. Бухгалтерський облік. Основи – завдання – розв'язання / Мус Герольд, Ханш Мани Рольф; [пер. з нім. С.Лобачової]. – К.: КНЕУ, 2000. – 368 с.

156. Мухопад В.И. Международная торговля лицензиями / В.И. Мухопад. – М.: ВНИИПИ, 1994. – 104 с.

157. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р.Мэтьюс, М.Х. Перера ; пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

158. Назарбаева І. Нематеріальні активи: непростий шлях до визнання // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства. – 2009. – Випуск 6. – С.91-96.

159. Наказ Міністерства аграрної політики України «Про затвердження Положення про державний племінний реєстр» від 20.05.2002 №134/4, зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 10.06.2002р. №488/6776 [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

160. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій) та Інструкції щодо їх заповнення» від 10.08.2004 р. №469 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

161. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» від 22.11.2004 р. №732 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

162. Наказ Міністерства фінансів України «Про примітки до річної фінансової звітності» від 29.11.2000, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 11.12.2000 р. за №904/5125 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

163. Наказ Фонду держмайна України «Про оцінку об'єктів права інтелектуальної власності, які перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування їх до нематеріальних активів підприємства» від 13.12.2005 р. № 3162 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

164. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. №1440 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

165. Національний стандарт №4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 р. №1185 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

166. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Г.В. Нашкерська. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

167. Нашкерська Г.В. Оцінка нематеріальних активів / Г.В. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №11. – С.23-30.
168. Нематериальные активы: организация бухгалтерского и налогового учета: практическое руководство; [под общей ред. В.В. Семенихина]. – М.: Издательство ЭКСМО, 2005. – 96 с.
169. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д. Колдуэл ; пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
170. Основы интеллектуальной собственности. - К.: Издательский дом «Ин-Юре», 1999. – 600 с.
171. Остап'юк М.Я. Історія бухгалтерського обліку / М.Я. Остап'юк, М.Р.Лучко, Й.Я. Даньків. – К.: Знання, 2005. – 276 с.
172. Охрамович О.Р. Бухгалтерський облік нематеріальних активів у пострадянських країнах / О.Р. Охрамович // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №4 (70). – С.112-117.
173. Оценка объектов интеллектуальной собственности в АПК: теория и методология / Всерос. НИИ экономики сельского хозяйства. – М.: Росинформагротех, 2003. – 150 с.
174. Павлюк І.М. Бухгалтерський облік основних засобів та інших необоротних активів і нематеріальних активів / І.М. Павлюк. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 159 с.
175. Пастушкова В.В. Бухгалтерский учет основных средств и нематериальных активов / В.В. Пастушкова, Л.А. Крятова. – М.: Информ-Внедр-Цент «Маркетинг», 2000. – 192 с.
176. Перелік племгосподарств Волинської області [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://agrova.net/animals/plem/farms/r-3>.
177. Перепелиця Н.М. Бізнес-планування інноваційної діяльності в наукових установах / Н.М. Перепелиця // Економіка підприємства. – 2005. – №9. – С. 64-66.
178. Петрович Й.М. та ін. Економіка підприємства / Й.М. Петрович, А.Ф.Кім, О.М. Семенів та ін. ; [за заг. ред. Й.М.Петровича]. – Львів: «Новий світ», 2000. – 680 с.
179. Підпригора О.А. Право інтелектуальної власності України / О.А.Підпригора, О.О. Підпригора. – К.: Юрінком Інтер, 1998. – 336 с.

180. Пічкур О. Проблемні питання охорони прав на сорти рослин – нетрадиційні об'єкти права інтелектуальної власності / О. Пічкур // Інтелектуальна власність. – 2004. – №2. – С.3-9.

181. Плаксієнко В.Я. Бухгалтерський облік в сільському господарстві України / В.Я. Плаксієнко, Л.М. Письмаченко, Є.Т. Рябий ; [за ред. В.Я.Плаксієнка]. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 490 с.

182. Плекан М.В. Інтелектуальна власність у системі бухгалтерського обліку / М.В. Плекан // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2005. – №3. – С.161-165.

183. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 №181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

184. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

185. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

186. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

187. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

188. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 №242 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

189. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 № [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

190. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 03.04.1993р. №250 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

191. Полторак В. А. Маркетинговые исследования: Методы и технологии. – Днепропетровск: Арт-Пресс, 1997. – 136 с.

192. Польова Т.В. Облік, аудит і аналіз нематеріальних активів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук.: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – Харків, 2006. – 20 с.

193. Постанова кабінету Міністрів України «Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав» від 18.01.2003 №72 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

194. Постанова Кабінету Міністрів України «Про зміни, що вносяться до Порядку сплати зборів за дії, пов'язані з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності від 19.09.2007 № 1148 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

195. Правдюк Н.Л. Вплив особливостей аграрного виробництва на побудову інформаційної системи / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2005. – № 6. – с. 67-74.

196. Правдюк Н.Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві: монографія / Н.Л. Правдюк. - К.: ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2005.– с.420

197. Правила експертного визначення якості насіння і садивного матеріалу та порядок оформлення заяв, затверджені Наказом Міністерства аграрної політики України від 08.07.2003 №23, зареєстровані в Міністерстві юстицій України 23.07.2003 №630/7951 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

198. Право інтелектуальної власності / О.А. Підпригора,

О.Б.Бутнік-Сіверський, В.С.Дроб'язко та ін.; за ред. О.А. Підпригора, О.Д.Святоцького. – К.: Концерн «Видавничий Дім «Ін-Юре», 2004. – 672 с.

199. Прокопьев Г.С. Интеллектуальная собственность в АПК / Г.С.Прокопьев // АПК: экономика, управление. – 2002. – С.14-20.

200. Прокопьев Г.С. Научно-техническое развитие агропромышленного комплекса России / Г.С. Прокопьев. – М.: Экономика и информатика, 2001. – 230 с.

201. Прокопьев Г.С. Оценка интеллектуальной собственности в АПК / Г.С.Прокопьев // Проблемы подъема и развития агропромышленного комплекса в современных условиях. – М., 2002. – С.32-40.

202. Пушкар М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посібник / М.С. Пушкар, Н.В. Гавриленко, Р.В. Романів. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 223 с.

203. Райс Ентоні. Розкриття таємниці фінансової звітності/ Пер. з англ. за ред. канд. екон. наук С.Ф.Голова. – Дніпропетровськ : Баланс-Клуб, 2001. – 240 с.

204. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж.Ришар ; пер. с фр. под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

205. Роберт А. Антонии. Основы бухгалтерского учета / Роберт А. Антонии ; пер. с англ. под ред. Крылова Т. – М.: Информ-Внедр-Цент «Маркетинг», 1991. – 317 с.

206. Ру Домінік. Управління / Ру Домінік, Сульє Даніель ; пер. з франц. – К.: Основи, 1995. – 442 с.

207. Рудченко Ю.С. Комерціалізація інтелектуальної власності в аграрному секторі: проблеми та напрямки активізації / Ю.С. Рудченко, І.В. Жураковська // Науковий вісник ВНУ ім. Лесі Українки. – 2009. - №7. – С.80-84.

208. Рудченко Ю.С. Облік торгівельних марок (брендів) на підприємствах харчової промисловості: Автореф. дис.к.е.н. за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – К., 2007. – 20 с.

209. Рудченко Ю.С. Удосконалення облікового забезпечення вартісної оцінки торговельної марки / Ю.С.Рудченко // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №8. — С. 76-84.

210. Савватеев Е.В. Интеллектуальная собственность в качестве нематериальных активов предприятий / Е.В. Савватеев, Е.И. Лебедев // Пищевая промышленность. – 2001. - №12. – С. 40-43.

211. Садовська І.Б. Відображення інтелектуальної власності в податковому обліку / І.Б. Садовська, І.В. Жураковська // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць ЛДТУ. Випуск 2 (8). – Луцьк, 2005. – С. 142-150.

212. Садовська І.Б. Облік і контроль відносин власності в сільському господарстві: теорія і практика: монографія / І.Б. Садовська, І.І. Сардачук, І.В. Жураковська. – Луцьк: Надстир'я, 2007. – 264 с.

213. Сажинець С. Організація аналітичного обліку нематеріальних активів на підприємствах / С. Сажинець // Бухгалтерський облік аудит. – 2002. – №7. – С. 23-28.

214. Свірко С. До питання бухгалтерського обліку нематеріальних активів у бюджетних установах / С. Свірко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №12. – С.44-45.

215. Семенов Г.А. Економіка підприємства / Г.А. Семенов, М.О. Панкова, А.Г. Семенов. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 338 с.

216. Семенова Н.Н. Наука в системе общественного производства / Н.Н.Семенова. – Новосибирск: Наука Сиб, 1989. – 182 с.

217. Сергеев А.П. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации / А.П. Сергеев. – М.: Юрист, 2000. – 427 с.

218. Серюгина А.С. Интеллектуальная собственность, нематериальные активы: миф и реальность / А.С. Серюгина // Маркетинг и реклама. – 2002. – №7 – 8. – С.66-67.

219. Сидорук І.В. Особливості аудиту та аналізу нематеріальних активів: основні напрямки та джерела інформації / І.В. Сидорук // Інтеграція країн з перехідною економікою у світовий економічний простір: стан і перспективи: міжнар. наук. студентсько-аспірантська конф., 13-14 травня 2005 р.: тези доповідей. – Львів: ЛНУ імені Івана Франка, 2005. – С.335-336.

220. Ситник В.П. Впровадження наукових розробок у виробництво: стан і перспективи / В.П. Ситник // Економіка АПК. – 2005. – №2. – С.3-7.

221. Сідун Р.А. Економіка підприємства / Р.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.

222. Собственность в XX столетии / [под. ред. Ивановой М.] – М.: Российская политическая энциклопедия, 2001. – 996 с.

223. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

224. Саловська Л.В. Щодо проблем методології фінансового обліку та звітності в системі АПК // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України : стан та перспективи: Тези доп. III Міжнар. наук.-практ. конф.: 29-30 листопада 2007 р. – К.: «Юр-Агро-Веста», 2007. – 268 с.

225. Справжній бухгалтерський облік. – Харків: Фактор, 2005. – 1072 с.

226. Старкова Н.О., Костецкий А.Н. Интеллектуальные активы фирмы: идентификация и управление. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intel-assets.h1.ru/>

227. Сук Л.К. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник / Л.К. Сук. – К.: Інститут післядипломної освіти Київського університету ім.Тараса Шевченка, 2002. – 238 с.

228. Суліменко А.А. Облік витрат у насінництві картоплі / А.А. Суліменко, К.О. Маліновська // Облік і фінанси АПК. – 2007. – №3-5. – С.176-179.

229. Тарасова І. Пропозиції щодо вдосконалення класифікації нематеріальних активів у плані рахунків та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» / І.Тарасова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №4. – С.38-41.

230. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В.Нападовська, Н.М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В.Нападовської. – К.: Київ. Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 735с.

231. Тимчасове положення про правову охорону об'єктів промислової власності та раціоналізаторських пропозицій в Україні, затверджено Указом Президента України від 18.09.1992 № 497/92.

232. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Н.М. Ткаченко. – К.: А.С.К., 2000. – 784 с.

233. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2007. – 954 с.

234. Томаров І.Є. Юридична модель виникнення інтелектуальних прав за реєстраційною системою / І.Є. Томаров // Зовнішня торгівля та економіка. – 2006. – №6(29). – С.129-135.

235. Указ Президента України «Про заходи щодо охорони інтелектуальної власності в Україні» від 27.04.2001 р. №285/2001 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

236. Уманців І. Проблеми ідентифікації, оцінки та обліку інтелектуального капіталу підприємства / І. Уманців // Інтелектуальна власність. – 2007. – №3. – С.29-33.

237. Хахонова Н.Н. Учет нематериальных активов / Н.Н. Хахонова. – Ростов н/д: Издательство «Феникс», 2001. – 224 с.

238. Хендриксэн Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксэн, М.Ф.Ван Бреда ; пер. с англ. под ред. проф. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 570 с.

239. Хорунжак Н. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів / Н. Хорунжак // Регіональна економіка. – 2001. – №2. – С.67-76.

240. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435-15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

241. Шайдуров Н.О. Бухгалтерский учет нематериальных активов в коммерческих организациях / Н.О. Шайдуров. – М.: ИКЦ «Март», 2003. – 128 с.

242. Шишкин А.К. Учет, анализ, аудит на предприятиях / А.К. Шишкин, В.А. Микрюков, И.М. Дышкант. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 496 с.

243. Шлапак В.О. Аспекти інноваційного розвитку сільського господарства України / В.О. Шлапак // Економіка України. – 2004. – №6. – С.65-71.

244. Шнейдеман Л.З. Учет новых видов имущества и операций / Л.З. Шнейдеман. – М.: Бухгалтерский учет, 1993. – 283с.

245. Шульга А.І. Організація ведення первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва / А.І. Шульга // Держава та регіони. Серія: економіка

та підприємництво. – 2006. – №5. – С.434-438.

246. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А.І. Шульга. – К: 2006. – 20 с.

247. Экономизация науки: опыт, проблемы, перспективы: [АН УССР; Институт экономики; ред. кол.: Л.К.Бесчасный и др.]. – Киев, 1991. – 120 с.

248. Экономика предприятия / [под общ.ред.д.э.н., проф. Л.Г.Мельника].–Суми: ЧТД.Университетская книга, 2002.–632с.

249. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку: Монографія. – Львів: Каменяр, 2002. – 192 с.

250. A comparison of intellectual property management among southern agricultural experiment stations/ Proc./ Soil Grope Sc. Soc. Florida. – S.1., 1998; Vol.57, - P.96-99.

251. Dreblin Allan R. Accounting for Proprietary Research / Dreblin Allan R. // The Accounting Review. – July, 1966. – P.424-426.

252. Gordon V. Smith. Valuation of intellectual Property and intangible assets / Gordon V., Russell L. Parr. – New York: John Wiley & Sons, 1994.

253. Intellectual property rights for plant raisers. Comb. Proc./ Intern. Plant Propagators. Soc. – S.1., 1998; Vol.47, - P.227-229.

254. Jeffrey S. Apran and Lee H. Radebaught // International Accounting and Multinational Enterprises. Boston: Warret, Gorham & Lamont, Inc., 1981. - C.224.

255. Milburn J.A. A look at Problems in research and Development Accounting / J.A. Milburn // Canadian Chartered Accountant. – June, 1968. – P.404-408.

256. Sullivan P. (2000): Value-driven Intellectual Capital. How to convert intangible corporate assets into market value. Wiley. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://creativeconomy.ru/library/prd132.php>

257. Valuing intangible assets: Newark and beyond // Agribusiness, 1995; Vol.11, N4. - P.371-381.

258. <http://www.dt.ua/1000/1030/50827/>

259. <http://www.uaan.kiev.ua/>

260. <http://personal.in.ua/article.php?ida=399>

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ	5
1.1. Еволюція поняття «інтелектуальна власність»....	5
1.2. Взаємозв'язок економічної та юридичної природи інтелектуальної власності як об'єкта бухгалтерського обліку.....	15
1.3. Результати інтелектуальної діяльності як ресурси, активи, власність та капітал підприємства.....	34
РОЗДІЛ 2. ОЦІНКА МАЙНОВИХ ПРАВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ.....	41
2.1. Методи оцінки нематеріальних активів, передбачені П(С)БО.....	41
2.2. Методи експертної оцінки об'єктів інтелектуальної власності.....	49
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ТА ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСТКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ І В БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ.....	63
3.1. Особливості обліку інтелектуальної власності в діяльності сільськогосподарських підприємств.....	63
3.2. Облік майнових прав інтелектуальної власності в бюджетних установах.....	76
РОЗДІЛ 4. МЕТОДИКА ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	81
4.1. Аналіз методичних підходів до відображення в обліку операцій з інтелектуальною власністю.....	81
4.2. Облік операцій створення інтелектуальних активів.....	100
4.3. Облік надання у користування майнових прав на об'єкти інтелектуальної власності за ліцензійними угодами.....	125

РОЗДІЛ 5 ДОКУМЕНТУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИМИ АКТИВАМИ	135
5.1. Документальне забезпечення вартісної оцінки майнових прав інтелектуальної власності.....	135
5.2. Первинний облік об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів підприємства.	146
5.3. Відображення прав на об'єкти інтелектуальної власності у звітності.....	161
ВИСНОВКИ.....	173
ДОДАТКИ.....	177
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	269

Наукове видання

**Садовська Ірина Борисівна
Жураковська Ірина Володимирівна**

**Облік інтелектуальних активів
сільськогосподарських підприємств:
теорія і практика**

Монографія

Комп'ютерний набір і верстка Жураковська І.В.

Здано на виробництво
Формат 60х84/16. Гарнітура Times. Папір офсетний. Друк офсетний.
Ум.друк.арк 17,32. Обл.-вид. арк. 15,1.
Зам. №. Тираж 300.

Видруковано у ТОВ «Квельська міська друкарня»
45000, Ковель, вул. М. Грушевського, 2
Свідоцтво Держкомінформу України ДК №2042 від 22.12.2004 р.