

---

*Валерій Борисович Моссаковський – провідний вчений у сфері бухгалтерського обліку, автор понад 150 наукових праць. Стаття друкується на замовлення редакції у зв'язку з 70-річним ювілеєм від дня народження автора.*

УДК 657:659.126

**В.Б. Моссаковський,**

*к. е. н., професор,  
Київський славістичний університет*

**Т.В. Кононенко,**

*к. е. н.,*

*Державна академія житлово-комунального господарства*

## ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Сучасний етап розвитку світової економіки характеризується інтенсивними процесами розробки та впровадження у виробничий процес найновіших досягнень науки і техніки, які є об'єктами інтелектуальної власності. За даними А.Г. Красовської [1], у промислово розвинутих країнах 80-95 % продажу внутрішнього валового продукту досягнуто за рахунок приросту нових знань у техніці та технологіях, тобто це є результатом інноваційних процесів, що дає змогу окремим фірмам посісти домінуюче становище в конкретній галузі.

Розробка і використання об'єктів інтелектуальної власності сприяють розвитку економіки країни. Цей вид активів фірм є найбільш динамічним, передусім у галузях наукоємних технологій, адже частка цього виду ресурсів промислових фірм у розвинутих країнах досягає в середньому 35 %, а в Україні – лише 1 %.

Аграрна сфера економіки характеризується тривалим процесом розробки та подальшого оформлення новітніх досягнень науки, оскільки виведення нового сорту, нової породи тварин може тривати десятироків і вимагає значних затрат праці науковців, що сповільнює приріст вартості об'єктів інтелектуальної власності.

Сучасний стан, як зазначає А.Г. Красовська, ускладнюється майбутнім приєднанням України до Світової організації торгівлі (СОТ), оскільки при цьому передбачаються жорсткі правила гри на ринку об'єктів інтелектуальної власності (ОІВ), що призведе до підвищення ризиків, зниження конкурентоспроможності незахищеної винятковими правами продукції та науково-технічних розробок, санкцій за порушення прав третіх осіб (у тому числі під час транскордонних переміщень ОІВ). Крім того, суттєвим є той факт, що підприємства України не мають належного досвіду захисту і використання ОІВ у господарському обороті.

З метою поліпшення справи щодо сприяння інноваційним процесам шляхом розробки та впрова-

дження у виробництво ОІВ доцільно вивчити світовий досвід у цій справі.

А.Г. Красовська пропонує найбільш важливі заходи щодо розробки і впровадження у виробництво ОІВ, а саме:

1) залучення спеціалістів України до Цільової групи при Європейській економічній комісії ООН щодо оцінювання і капіталізації ОІВ, завданням якої є управління інтелектуальними ресурсами, комерціалізація винаходів, їх незалежна оцінка та ефективність використання, а також стимулювання інноваційної діяльності;

2) створення системи державного регулювання інноваційними процесами шляхом визначення досягнутого рівня розвитку певних галузей науки і техніки з метою встановлення пріоритетних напрямів їх розвитку, належного фінансового забезпечення наукових розробок та їх впровадження, створення системи стимулювання розробки ОІВ;

3) подолання відставання економіки України та створення умов для виділення фінансових ресурсів на здійснення заходів щодо розвитку науки і техніки;

4) створення наукових закладів, діяльність яких спрямована на захист прав підприємств України на об'єкти інтелектуальної власності, що розроблені раніше;

5) розробка нормативно-правових документів, які б дозволяли захистити права розробників і власників ОІВ;

6) створення належного інформаційного забезпечення про наявність ОІВ, готових до впровадження;

7) поліпшення інформованості розробників ОІВ щодо можливостей організації інвестиційних проєктів у цьому напрямі;

8) опрацювання системи матеріального стимулювання виконавців-розробників ОІВ.

Здійснення цих заходів сприятиме посиленню захищеності авторських прав на наукові розробки в Україні.

З метою запобігання моментів, які можуть призвести до негативних наслідків у майбутньому та з ряду інших причин, постановою Кабінету Міністрів України було передбачено проведення інвентаризації всіх необоротних активів, що знаходяться у державній власності, включаючи нематеріальні. Відповідно до цього було підготовлено Порядок визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою відображення їх у бухгалтерському обліку. Цей порядок затверджено наказом Фонду державного майна України від 13 грудня 2005 р. № 3162 і зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25 квітня 2006 р. за № 479/12353.

Тому можна стверджувати, що на сьогодні виникли умови для оприбуткування наявних об'єктів та належної побудови обліку необоротних активів.

Серед питань, які потребують детального розгляду й узагальнення, найбільш істотними є визнання окремого об'єкта нематеріальних активів і методика його оцінки, порядок ведення аналітичного обліку стосовно умов функціонування в аграрній сфері, захист використання цих об'єктів іншим підприємством і подальше відображення цих операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Передусім слід з'ясувати, які об'єкти мають визнаватися як об'єкти інтелектуальної власності, та чи всі розробки науковців і практиків мають набувати форми ОІВ. На наш погляд, незважаючи на те, що певні розробки можуть мати форму ОІВ, розповсюджувати це на всі об'єкти не можна. На підтвердження слід навести як парадоксальний факт, що виник у практиці роботи бухгалтерських служб України, відсутність публікацій у пресі Методичних рекомендацій з планування, обліку та калькуляції собівартості продукції в промисловості. Вони були розроблені колективом авторів, затверджені (погоджені) з Міністерством промислової політики і зареєстровані як об'єкти права інтелектуальної власності. Ці рекомендації ніде не були опубліковані.

Вважаємо, що в такому разі порушуються норми чинного законодавства, а саме:

1) у статті 10 Закону України «Про авторські і суміжні права» від 11.07.2001р. визнано, що не є об'єктом авторського права (тобто об'єкти, що не охороняються): «...в) видані органами державної влади у межах їх повноважень офіційні документи комітетного, законодавчого, адміністративного характеру (закони, укази, постанови, судові рішення, стандарти тощо) та їх офіційні переклади...»;

2) у статті 16 дається пояснення, що авторське особисте немайнове право належить його автору, а виключне майнове право на службовий твір нале-

жить роботодавцю, якщо інше не передбачено трудовим договором (контрактом) та (або) цивільно-правовим договором між автором і роботодавцем.

Може спостерігатися і протилежне явище. Так, у МСБО 38, а також у П(С)БО 8 до складу нематеріальних активів не передбачено включати торгові марки та товарні знаки, однак юридично вони захищені Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг», тобто є захист прав на ці об'єкти, але вони не повинні обліковуватися на його балансі. Такий стан може призвести до юридичних казусів при розгляді судових справ щодо захисту прав на ці об'єкти.

Особливо гостро ця проблема постала в сучасних умовах у закладах Української академії аграрних наук. Зокрема, вихід у світ Закону України «Про сорти» передбачає взяття на облік тих із них, які були виведені набагато раніше, адже право на сорт зберігається протягом 30 років. Встановити первісну вартість при цьому практично неможливо. Крім того, вона не зовсім точно характеризуватиме вартість наукового винаходу (в даному разі сорту). Вважаємо, що при первісному визнанні ОІВ у вигляді наукових розробок можна застосовувати не лише первісну вартість, а й інші методи оцінок, особливо з метою перевірки (підтвердження) первісної вартості.

Автори статті [2] доречно звернули увагу на недостатньо чітке визначення ОІВ стосовно окремих об'єктів. Так, у статті 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» вказано, що не визнаються активом, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу й просування продукції на ринок; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства; вартість видань і витрати на створення торгових марок (товарних знаків). Дійсно, поняття «створення» у даному випадку викликає певне непорозуміння.

У п. 51 МСБО 38 «Нематеріальні активи» наводиться більш чітке тлумачення: «Внутрішньо генеровані торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи», тобто якщо підприємство самостійно розробляє (а не купує на стороні) торгові марки, то вони не можуть бути визнані як ОІВ, не дивлячись на те, що при цьому можуть бути понесені значні витрати. Автори МСБО пояснюють це тим, що подібні суми не можна відокремити від витрат на розвиток підприємства. До речі, це питання досить детально розглядають М.Р. Метьюс і М.Х.В. Перера [3], але остаточного вирішення не приймають.

Тому вважаємо, що у статтю 9 П(С)БО 8 доцільно внести відповідні уточнення.

Слід звернути увагу на розв'язання ще одного важливого питання, пов'язаного із створенням ОІВ у наукових закладах. Так, за МСБО 38 і П(С)БО 8 дослідження — це сплановані роботи, здійснювані вперше певним підприємством для отримання й розуміння нових наукових або технічних знань. Витрати на дослідження визнають як витрати того періоду, коли вони були понесені, оскільки при їх проведенні підприємство не може продемонструвати існування об'єкта, який відповідає поняттю нематеріального активу.

До складу досліджень у п. 44 МСБО 38 відносять: а) діяльність, спрямовану на отримання нових знань; б) пошук, оцінку та остаточний вибір застосування результатів досліджень чи інших знань; в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам або послугам; г) формування, розробку, оцінку та остаточний вибір можливих альтернатив новим або вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологіям, системам чи послугам.

З цим слід погодитись, адже підприємство, виділивши певні кошти науковому закладу чи власному підрозділу на нові розробки, не може передбачити, що в результаті цього буде отримано. Причому цей процес може бути досить тривалим (десятки років), тим більше наукові дослідження в Україні досить часто фінансуються державою. ОІВ при первісному визнанні мають бути оцінені за первісною вартістю, проте понесені при цьому витрати точно визначити неможливо через тривалий період виконання робіт.

При цьому виникає ряд питань, які потребують належного узагальнення, зокрема, якою мірою положення, передбачені МСБО 38 і П(С)БО 8, можуть стосуватися наукових закладів.

Розглянемо випадок, коли підприємство, що займається виробничою діяльністю, і одночасно його частина, наприклад лабораторія, виконує науково-дослідні роботи. Джерелом їх фінансування є прибуток підприємства. Тим самим виникає унікальне явище, адже підприємство, отримавши прибуток, має сплатити у вигляді податку певну його частину і лише після цього може використовувати частину на інноваційні процеси, що сприятимуть розвитку суспільства, наприклад, на утримання лабораторії, функціонування якої призводить до виникнення нових робочих місць тощо. Тому в ряді країн витрати на наукові розробки розглядають як витрати на операційну діяльність, зменшуючи таким чином прибуток, що підлягає оподаткуванню. Це можна розглядати як логічний хід, якщо врахувати, що передбачити наслідки цих витрат неможливо, бо ніхто не може гарантувати, що одержана наукова розробка взагалі може стати ОІВ.

Б. Нідлз, Х. Андерсен, А. Колдуелл, посилаючись на рекомендації Ради з бухгалтерських стандартів, вважають, що витрати на науково-дослідні й дослідно-конструкторські роботи «...постійні і необхідні для успіху фірми, а тому обліковуються як точні витрати. Це підтверджується тим, що від 30 до 90 відсотків розробок виявляються безуспішними, а 3/4 затрат на нову продукцію включаються в товари, які не користуються попитом» [4, с. 230–231].

Дещо по-іншому слід підходити до наукової розробки, яка має бути підготовлена науковим закладом, адже ці розробки є метою його діяльності, на її виконання надходять кошти з бюджету або інших джерел. Згідно з чинним порядком обліку в бюджетних установах, який затверджений Державним казначейством України, ці надходження розглядаються як доходи, а витрати на наукові розробки як витрати установи.

Створення ОІВ у наукових установах має певні особливості, зокрема в інститутах Української академії аграрних наук вони, як правило, фінансуються із бюджету, і тому на них не поширюється дія ні МСБО 38, ні П(С)БО 8. Крім того, можуть діяти наукові заклади недержавної форми власності. У міжнародних стандартах обліку, розроблених для суспільного сектору, теж не дається відповіді на це питання, тому вважаємо, що при отриманні певного результату у вигляді наукових досягнень їх слід брати на облік, адже це може бути гордістю закладу (і навіть країни), даватиме значні економічні вигоди, а патент чи інший документ підтверджує існування результатів досліджень. Вони, як правило, визнаються з дати, коли нематеріальний актив вперше відповідає критеріям його визнання, а це створює можливість встановлення розміру витрат на отримання (розробку) нематеріального активу.

Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда [5, с. 396] наводять досить широке поняття нематеріальних активів, підрозділивши їх на об'єкти, що обліковуються як нематеріальні активи (фірмові марки та імена, авторські права, зобов'язання не вступати в конкуренцію, ліцензії, гудвіл, права на експлуатацію, патенти, документовані консультації, торгові марки, технології), та витрати, що обліковуються як витрати майбутніх періодів (реклама і пропаганда, авторські аванси, витрати на розробку програмних продуктів, емісійні витрати, маркетингові дослідження, організаційні витрати, витрати на підготовку кадрів, витрати на ремонт, судові витрати, вартість дослідних і дослідно-конструкторських робіт).

Такий підхід заслуговує на увагу, адже перша група нематеріальних активів по суті є активами, придбаними на стороні і разом з тим отримано права на їх використання, водночас друга група активів — це активи, створені підприємством самостійно і перетворюються в нематеріальні активи за умов їх

капіталізації. До обох груп активів характерним є те, що вони можуть бути ідентифіковані (до неідентифікованого активу автори відносять гудвіл), відповідають визначенню активу, мають достовірну оцінку, можуть бути виміряні та значимі.

При цьому чільне місце посідає ще один визначальний фактор — правове визнання, яке обумовлює склад нематеріальних активів згідно з чинним законодавством та інструктивними вказівками відповідних міністерств і відомств.

Захист прав на об'єкти промислової власності регулюється рядом юридичних актів, а саме:

- Цивільним кодексом України;
- Законами України: «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» від 15.12.1993 р. №3687; «Про охорону прав на промислові зразки» від 15.12.1993р. №3688; «Про охорону прав на топографію інтегральних мікросхем» від 05.11.1997р. №621; «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15.12.1993р. №3689; «Про охорону прав на зазначення походження товарів» від 06.06.1999р. №752; «Про охорону прав на сорти рослин» від 21.04.1993р. №3116;
- іншими законодавчими актами, що регулюють окремі положення [6, с. 8—18].

До об'єктів нематеріальних активів належать ті, що регулюються правовими відносинами між підприємствами, між підприємством і державою тощо, зокрема права на користування природними ресурсами та майном. Сюди ж можна віднести і гудвіл. Ці об'єкти беруть на облік на підставі інструктивних матеріалів Міністерства фінансів, інших чинних нормативних положень в Україні, міжнародної практики.

До об'єктів інтелектуальної власності, що визначені законодавством [6], відносять:

об'єкти, які підпадають під патентно-правову систему захисту, тобто об'єкти авторського права (твори в галузі науки і мистецтва згідно із статтею 8 Закону України «Про авторське право і суміжні права»);

об'єкти промислової власності, які в свою чергу поділяються на: традиційні, що мають патентну охорону (корисні моделі, промислові зразки, винаходи), та нетрадиційні, які мають окрему патентну охорону (сорти рослин, топографії інтегральних мікросхем та які не мають окремої патентної охорони (породи тварин);

засоби індивідуалізації товару чи виробника (знаки для товарів і послуг або торгові марки, фірмові знаки, назви походження товарів);

ноу-хау, комерційна таємниця, наукові відкриття, раціоналізаторські пропозиції.

Розглянута класифікація нематеріальних активів відповідно до потреб правового захисту потребує узгодження з вимогами бухгалтерського обліку, зокрема це стосується раціоналізаторських пропозицій. Питання щодо включення права на раціоналізаторську пропозицію до складу об'єктів промислової власнос-

ті до останнього часу залишається юридично неврегульованим.

Першим нормативним документом, що висвітлює це питання, слід вважати Указ Президента України «Про Тимчасове положення про правову охорону об'єктів промислової власності та раціоналізаторських пропозицій в Україні» від 18.09.1992 р. №479/92, в якому відмічалось, що до об'єктів промислової власності належать винаходи, промислові зразки, товарні знаки і знаки обслуговування, які були заявлені й мають охорону в Україні у формі патентів (на винаходи і промислові зразки) та свідоцтв (на товарні знаки і знаки обслуговування), виданих Державним патентним відомством України.

На раціоналізаторські пропозиції поширюється правова охорона у формі посвідчення на неї в підприємстві, установі або організації, яка визнана як раціоналізаторська пропозиція.

Якщо врахувати, що окремі положення цього Указу останнім часом втратили чинність, раціоналізаторські пропозиції не підлягають захисту на рівні законодавчих актів.

Це питання розглядається у главі 41 Цивільного кодексу України, де дається визначення раціоналізаторської пропозиції та її об'єктів, встановлені суб'єкти права інтелектуальної власності на ці пропозиції та їх права, а також обсяг правової охорони, тобто захист цих прав здійснюється в цивільно-правовому порядку.

Отже, можна вважати, що більшість правовідносин у цій сфері залишається неврегульованими [7]. Думки серед юристів з цього приводу розділилися: одні з них у своїх публікаціях не розглядають взагалі раціоналізаторські пропозиції як об'єкт промислової власності [8], інші виступають проти цього [9, с. 6]. Ряд авторів дотримуються погляду, що ці пропозиції слід включати до об'єктів інтелектуальної власності [7;9, с. 6; 10, с. 10].

Якщо виходити з того, що авторське право на раціоналізаторську пропозицію підтверджується довідкою підприємства, яке впровадило її у виробництво, оплата винагороди здійснюється ним за угодою, укладеною з працівником даного підприємства, то такі об'єкти згідно з П(С)БО 8 не можуть розглядатися як об'єкти інтелектуальної власності й не можуть обліковуватися на рахунку 12. Причина криється в тому, що доходи від використання раціоналізаторської пропозиції підприємство буде отримувати по мірі її використання, тому, відповідно до вимоги дотримання принципу співставності доходів і витрат, виплата винагороди працівникові має здійснюватися, як правило, у вигляді доплати до заробітку по мірі отримання доходу, тобто капіталізація буде спостерігатися дуже рідко.

*Продовження статті  
у наступному номері журналу*

## Список літератури

1. Красовська А.Г. Міжнародний досвід використання інтелектуальної власності в інноваційній сфері діяльності // Стратегія розвитку України. — 2004. — №3-4. — С. 190—195.
2. Морозов О., Єремейченкова Ю., Морозов Т., Мікулін В. Проблеми обліку об'єктів інтелектуальної власності в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — №2. — С. 24—29.
3. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учеб. / Пер. с англ.; Под ред. Я.В.Соколова, И.А.Смирновой. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. — 663 с.
4. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Под ред. Я.В. Соколова. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 496 с.
5. Хендриксен Е.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 576 с.
6. Клименко А., Пустовит М. Нематериальные активы: от приобретения до ликвидации. — 2-е изд., перераб. и доп. — Х.: Фактор, 2006. — 400 с.
7. Андрощук Г. Рационалізаторські пропозиції як об'єкт промислової власності: проблеми регулювання // Інтелектуальна власність. — 2006. — № 4. — С. 37—44.
8. Кауди́ров Т.Є. Гражданско-правовая охрана объектов промышленной собственности: Моногр. — Алматы: Жегі жарин, 2001. — 448 с.
9. Галятич М.К. Промислова власність: правові засоби охорони та захисту: Моногр. — К.: НАІ приватного права і підприємництва. 2003. — 256 с.
10. Крайнев П.П. Інтелектуальна економіка управління промисловою власністю: Моногр. — К.: Вид. дім «Ін Юре», 2004. — 448 с.

УДК 631.162

**П.В. Іванюта,**

*к. е. н.,*

*Полтавський національний технічний університет ім. Юрія Кондратюка*

## ПЕРВИННИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ЯКІСТЮ ПРОДУКЦІЇ

Україна планує стати членом Світової організації торгівлі, тому про якість продукції почали говорити на всіх рівнях, прийнято ряд таких законодавчих і нормативно-правових актів, як Закон України «Про захист прав споживачів», «Про метрологію та метрологічну діяльність», «Про стандартизацію», «Про безпечність та якість харчових продуктів», Указ Президента України «Про заходи щодо вдосконалення діяльності у сфері технічного регулювання та споживчої політики», Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Державної програми стандартизації на 2006—2010 роки» та ін.

Невідкладного розв'язання потребує в даній ситуації проблема створення системи управління якістю продукції на кожному підприємстві та придбання новітнього технологічного обладнання, яке спроможне виробляти якісну продукцію, здійснювати контроль за технологічними процесами, провадити аналіз якості відповідно до міжнародного сертифікату ISO—9001, що в подальшому дасть змогу просувати свою продукцію на міжнародних ринках. Попри це, наукові дослідження якості продукції ведуться недостатньо, особливо з питань первинного обліку. Якісні параметри щодо виробництва продукції, виконання робіт (послуг) відображаються описово.

Проведені початкові дослідження М.С. Пушкаря, Й.Я.Данькова, М. Р. Лучка, М.Я. Остап'юка частково спрямовані на відображення якості продукції (вартісна оцінка готової продукції, облік браку, облік

надходження і зберігання товарів), але при оформленні первинних документів не відображають якісні параметри продукції.

Мета статті полягає у висвітленні уніфікації первинних документів включенням граф по відображенню якісних параметрів продукції для юридичного затвердження її якості й надання можливості подальшого вивчення цього питання.

Дослідження в сільськогосподарській і переробній галузі свідчать, що при здачі продукції підприємства не лише витрачають багато коштів на зберігання і перевезення продукції, а й недоодержують частину коштів, тому що вони не можуть довести якісні параметри своєї продукції. Якби законодавчі й нормативно-правові акти стосовно якості продукції не приймалися в державі, кількість державних органів, які займаються вивченням і визначенням якості продукції незначна. На наш погляд, одним із заходів, що дозволить займатися питанням якості продукції, визначати завдання та привернути увагу наукових і навчальних закладів усіх рівнів до якості продукції, є доповнення якісних параметрів продукції в таких первинних документах, як журнал обліку вантажів, що надійшли, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, товарно-транспортна накладна, накладна на внутрішнє переміщення товарів та ін., що надходить у підприємство як сировина і матеріали і вибуває у вигляді готового виробу, який вже придатний до реалізації (рис. 1—3).