

Л. В. Городянська

ДВОЇСТА ПРИРОДА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИХ РЕСУРСІВ ТА ОБЛІК ОБ'ЄКТІВ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

Розкрито двоїсту природу результатів інтелектуальної діяльності людини в економіко-правовому середовищі України. Визначено умови відображення в обліку результатів творчої праці у складі об'єктів інтелектуальної власності. Запропоновано наукові підходи до оцінки вартості інтелектуального продукту та відображення його в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

The dual nature of intellectual activity results in economic and legal environment of Ukraine is revealed. The conditions of accounting reflection of results of creative work as a part of intellectual property are defined. The article suggests scientific approaches to estimation of intellectual product value and its reflection in accounting records and financial reporting.

Ключові слова: інтелектуальні ресурси, інтелектуальна власність, творіння, інтелектуальний продукт, інтелектуальний капітал, нематеріальні активи, інновації.

Ринкові трансформації в Україні зумовили зміни в господарському житті суспільства та потребу в удосконаленні системи економічних знань у вітчизняній науці, де їх розвиток починається з теорії. Як одна з найдавніших наук про господарство економічна теорія є підґрунтям прикладної економічної науки — бухгалтерського обліку.

Економіка сучасних розвинутих країн, як і України, дедалі більше залежить від інтелектуального капіталу та відповідних ресурсів. Одним із пріоритетних завдань уряду в контексті активізації участі нашої держави в глобальному ринку об'єктів інтелектуальної власності має стати забезпечення належного захисту інтелектуальної продукції. Структурні перетворення в суспільному виробництві засвідчили необхідність переосмислення значення інтелектуального потенціалу як важливого чинника динаміки економічних явищ і процесів, активізації наукових досліджень економічної природи інтелектуальних ресурсів. Ресурси є ширшим поняттям, ніж активи. Останні завжди є ресурсами, котрі розглядають суто у зв'язку з господарською діяльністю підприємства. Разом із тим ресурси, наприклад інтелектуальні, не відповідають умовам визнання їх у обліку, а тому не підлягають перетворенню на активи попри реальні економічні вигоди від їх використання. Регламентація умов відображення ресурсів у бухгалтерському обліку спричинила відсутність інтелектуальних ресурсів серед облікових категорій, коло яких обмежене критеріями визнання, а саме можливості ідентифікації, достовірної оцінки вартості ресурсу (активу) та його здатності приносити підприємству в майбутньому економічну вигоду. Незважаючи на пильну увагу протягом останнього десятиліття до категорій “інтелектуальний капітал”, “інтелектуальний потенціал”,

© Городянська Л. В., 2013

“нематеріальні активи”, “інтелектуальні ресурси” з боку науковців, тлумачення цих категорій залишаються доволі різноманітними.

Академік А. А. Чухно [1] запропонував класифікацію інтелектуального капіталу на людський і структурний. Економічна сутність людського капіталу, на думку вченого, полягає в такому: оскільки він є нематеріальним, то не може привласнюватися підприємством, обліковуватися в балансі та не підлягає відтворенню на інших підприємствах. А структурний капітал, навпаки, є власністю підприємства, яка включає технічне й програмне забезпечення, організаційну структуру, патенти, торгові марки тощо, та може бути відтворена або відчужена на користь іншого підприємства [1, с. 50]. Окремі автори [2, с. 24] визначають інтелектуальний капітал як пов’язані між собою людський капітал, або інтелектуальна сила, та інтелектуальні ресурси. Саме завдяки використанню інтелектуальної сили людський капітал здатний створювати інновації. Із сукупності інновацій до інтелектуальних ресурсів автори відносять ті, що піддаються ідентифікації, та виокремлюють інтелектуальну власність, котру тлумачать як ресурси зі значним комерційним потенціалом, що набули правового захисту. Не можна погодитися з авторами [2, с. 24] стосовно обмеження природи інтелектуальних ресурсів, яким притаманний певний потенціал, лише створенням інновацій, до того ж тільки ідентифікованих. Слушною є пропозиція О. В. Харламової [3, с. 490], котра розглядає потенціал у загальному сенсі як максимально можливу віддачу від залучення ресурсу до господарського обігу та підкреслює етимологічне значення цієї категорії, що ототожнюється автором із ресурсами, засобами, методами, здібностями й можливостями для досягнення певної мети. Незважаючи на спроби визначити сутність інтелектуальних ресурсів, котрі вітчизняні й зарубіжні вчені доволі часто пов’язують із інтелектуальним капіталом (Н. Л. Гавкалова та Н. С. Маркова [4, с. 34, 35], О. В. Корнева [5, с. 253, 254], О. Д. Сучкова [6, с. 177, 178]), інтелектуальним потенціалом (В. Зінов і К. Сафарян [2, с. 23], О. В. Харламова [3]) та гудвілом підприємства (І. Д. Бігдан [7, с. 43]), особливості економіко-правової природи інтелектуальних ресурсів залишилися поза увагою вчених.

На нашу думку, *інтелектуальні ресурси* є сукупністю інтелектуального потенціалу працівників, які в процесі інноваційної діяльності можуть створювати різноманітні нововведення, котрі характеризуються двоїстою природою, сутність якої проявляється в тому, що не всі інтелектуальні творіння набувають охоронного статусу в економіко-правовому середовищі України. Залежно від чинного законодавчо-правового механізму деякі об’єкти, котрі є результатами інтелектуальної праці трудових ресурсів, набувають правового захисту, стають ідентифікованими з позиції обліку як об’єкти інтелектуальної власності. Набуття інтелектуальним творінням майнового права свідчить про відповідність такого об’єкта умовам визнання його нематеріальним активом із наступним відображенням у бухгалтерському обліку в складі об’єктів інтелектуальної

власності підприємства. Вважаємо, що окреслені питання пов'язані саме з двоїстою економіко-правовою природою інтелектуальних ресурсів.

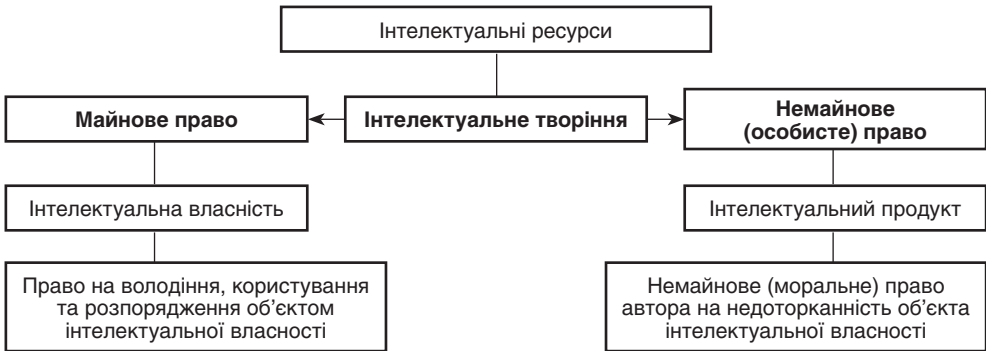
У зв'язку із зазначеним необхідно дослідити двоїсту природу категорії "інтелектуальні ресурси". Поважаючи думку авторів [1; 2], можна стверджувати, що результатами творчої (інноваційної) праці є інтелектуальне творіння у вигляді технічного чи програмного забезпечення, бази даних, патенту, товарного знака тощо. З появою цих інтелектуальних продуктів може відбуватися приріст структурного капіталу, який разом із людським капіталом утворює інтелектуальний капітал підприємства. Недооцінка неідентифікованих об'єктів відтворюваних економічних ресурсів, неможливість визнання й відображення в обліку всіх корисних для підприємства та держави результатів інноваційної праці призводить до зниження потенційної привабливості вітчизняних підприємств і недонаповнення бюджету.

Метою статті є дослідження двоїстої природи функціонування інтелектуальних ресурсів у економіко-правовому середовищі України та визначення її впливу на практику оцінювання й відображення в обліку їхніх неідентифікованих об'єктів.

Сучасні тенденції розвитку економіки безпосередньо пов'язані з інноваційною (творчою) діяльністю та посиленням конкуренції, що зумовлює потребу в підвищенні вимог до інтелектуального й професійного рівнів працівників. Л. П. Червінська та М. І. Кальницький [8, с. 11] пов'язують інноваційну (творчу) діяльність зі зміною системи мотивації працівника, коли зростають його самодисципліна, самоконтроль і тривалість робочого часу до невизначених меж. Творчий характер такої праці не потребує жорсткого зовнішнього контролю — завдяки підвищенню самостійності, ініціативності та власної відповідальності працівника.

Результатами творчого процесу та розумового пошуку людини є ідеї, міркування, думки, образи й символи, котрі можуть набувати різних форм, однією з яких є інновації. Це як новостворені, так і вдосконалені конкурентоспроможні технології (продукція або послуги) та організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного чи іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери [9]. Інновації, об'єкти котрих не набули правової охорони та законодавчого закріплення за автором виключного права на результати його інтелектуального творіння, не є інтелектуальною власністю. Економіко-правові обмеження поширення майнового права не на всі результати творчої інтелектуальної діяльності трудових (інтелектуальних) ресурсів, а лише на об'єкти авторського права й суміжних із ним прав, прав на комерційні позначення, які разом з об'єктами промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки, топографії інтегральних мікросхем тощо) утворюють інтелектуальну власність, пов'язані передусім із двоїстою природою інтелектуальних

ресурсів. Остання полягає в такому: використання інтелектуальних ресурсів, котрі містять знання, досвід, навички, інтелект людини, за певних сприятливих умов приводить до творчих здобутків, що є результатом інноваційної праці у вигляді інтелектуального творіння, коли й починає проявлятися економіко-правова природа інтелектуальних ресурсів (рис. 1).



Джерело: побудовано автором.

Рис. 1. Економіко-правова природа інтелектуальних ресурсів

Інтелектуальні ресурси, як похідна інтелектуального потенціалу, в процесі творчої діяльності можуть створювати інноваційні об'єкти, на які від уповноважених державних органів отримано майнове право. З метою законодавчого закріплення за об'єктом, що є інтелектуальним творінням, майнового права винахідник подає заявку до відповідного регуляторного органу. Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності здійснюється відповідно до ст. 1107 Цивільного кодексу України (ЦКУ) на підставі таких документів: 1) ліцензії на використання об'єкта права інтелектуальної власності; 2) ліцензійного договору; 3) договору про передачу виключних майнових прав інтелектуальної власності; 4) іншого договору щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності [10].

Виключне право на результати людської розумової діяльності відіграє головну роль у розвитку ринку об'єктів інтелектуальної власності та формуванні інноваційної економіки. Інтелектуальні творіння, на об'єкти котрих отримано майнове право, відносять до інтелектуальної власності та відображують у бухгалтерському обліку в складі нематеріальних активів (ресурсів) підприємства.

Інтелектуальне творіння, на об'єкт якого майнове право не поширюється, набуває форми інтелектуального продукту, що досить важко піддається кількісному оцінюванню, не визнається в Україні активом та, як наслідок, не відображається в бухгалтерському обліку.

Особисте (немайнове) право на творіння закріплюється за автором як його власником. Це духовне право є невід'ємним від автора та діє без обмежень

у часі. Інтелектуальний потенціал не може відчужуватися від людини з природних причин. Ця особливість поряд із іншими обмежує можливості визнання в обліку інтелектуальних ресурсів.

Майнове право надається та закріплюється за власником (людиною, підприємством) у законодавчому порядку як право використання в усій формі та в будь-який спосіб об'єкта інтелектуальної власності. Це право на розсуд власника може підлягати передачі іншим особам. Так, згідно зі ст. 1108 ЦКУ, особа, котра має виключне право дозволяти використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензіар), може надати іншій особі (ліцензіату) письмове повноваження, що надає їй право на використання цього об'єкта в певній сфері (ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності) [10]. Така ліцензія може бути оформлена як окремий документ або бути складовою частиною ліцензійного договору. Майнові права відповідно до вимог чинного законодавства України обмежуються в часі й просторі. Так, майнове право на винахід діє протягом 20 років, на торгову марку або знак — 10 років (із можливістю подовження цього терміну), на художні й літературні твори — упродовж життя автора та протягом 70 років після його смерті.

Інтелектуальний продукт характеризується унікальністю та інноваційною специфікою порівняно з матеріальним продуктом. На нашу думку, інтелектуальний продукт, особливо той, на котрий отримано майнове право, фактично втілює в собі “генетичний код”, або програму формування національного й світового багатства. Інтелектуальні ресурси забезпечують підприємствам унікальні конкурентні переваги в сучасних умовах завдяки створенню нових товарів і послуг. Утім, якщо на їхні об'єкти не отримано правового захисту, такі ресурси зазвичай досить складно оцінити кількісно. Тому виникають розбіжності між сучасним обліковим тлумаченням сутності нематеріальних активів та їх реальною (ринковою) вартістю. Пропонуємо чотири сучасних наукових підходи до оцінки вартості інтелектуального продукту та відображення його в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності.

Перший підхід. Вважаємо, що різниця між балансовою та ринковою вартістю підприємства, або його внутрішньостворений гудвіл¹, безпосередньо відображає цінність нового інтелектуального продукту. Слід зазначити, що методиці й принципам обліку внутрішньостворених нематеріальних активів групою експертів ООН із міжнародних стандартів обліку та звітності приділено особливу увагу. У Міжнародному стандарті фінансової звітності 38 “Нематеріальні активи” (далі — МСФЗ 38) відсутня різниця між нематеріальними активами, розробленими на підприємстві та придбаними ззовні [11, с. 851]. Оцінювати нематеріальний актив, розроблений на підприємстві,

¹ Гудвіл — це активи підприємства, що не мають матеріальної сутності. У широкому розумінні гудвіл є сукупністю нематеріальних факторів, які формуються в процесі інтелектуальної діяльності, надають підприємству конкурентні переваги та сприяють отриманню ним додаткових доходів.

потрібно на момент первинного визнання його об'єкта за первісною вартістю та відображати в обліку як нематеріальний актив за умов його відповідності визначенню й критеріям визнання. Однак у міжнародній обліковій практиці, як і у вітчизняній, ще й досі неподоланими є об'єктивні умови неможливості однозначно визначити майбутню економічну користь від внутрішньостворених нематеріальних активів, котра є однією з умов визнання таких активів у обліку. У МСФЗ 38 підкреслюється, що “майбутні економічні вигоди можуть виникати внаслідок синергії між придбаними ідентифікованими активами” [11, с. 847], а також вказується на можливість ідентифікації активу, щоб відрізнити його від гудвіла.

Другий підхід. Оскільки інтелектуальна праця є джерелом доданої вартості, втіленої в інтелектуальному продукті, пропонується оцінювати вартість сукупного інтелектуального продукту підприємства за формулою:

$$\text{Частка доданої вартості} = \frac{\text{Додана вартість}}{\text{Чисельність працівників}}.$$

Порядок обчислення за доданою вартістю застосовується, наприклад, при розробленні нових нематеріальних продуктів (програмного забезпечення) або вдосконаленні наявних інформаційних систем.

Третій підхід. Витрати на виробництво інтелектуального продукту, створеного власними силами, характеризують його споживчу цінність у грошовому виразі. Проте за цього підходу теж виникають певні суперечності щодо обліку витрат на об'єкти нематеріальних активів. Зокрема, у МСФЗ 38 нечітко визначені умови списання таких витрат, оскільки пов'язуються з моментом, “коли нематеріальний актив уперше починає відповідати критеріям визнання” [11, с. 871]. Нечіткість механізму списання цих витрат призводить до їх негайного утворення або подальшої капіталізації, тобто зарахування на баланс як активу. Рішення про списання витрат на об'єкти нематеріальних активів у МСФЗ 38 пов'язується з випадками, коли такі витрати вже відбулися й вони забезпечують майбутні економічні вигоди підприємства, однак при цьому не створюється ні нематеріальний, ні інший актив, котрий може бути поставлений на баланс.

Четвертий підхід. Відповідно до МСФЗ 38 нематеріальні активи — це не пов'язані з розробкою нематеріальних активів витрати, характер яких не дозволяє визнання їх у обліку як активів та котрі відносять на витрати. Винятком є об'єднання бізнесу, коли витрати, що належать до нематеріального активу, який не може бути визнаний, стають частиною балансової вартості гудвілу [11, с. 873].

Узагальнюючи міжнародний досвід та враховуючи особливості вітчизняної облікової практики, пропонуємо за *першим, другим і третім підходами* відображати в бухгалтерському обліку інтелектуальні продукти, котрі не мають

правового захисту, у складі об'єктів нематеріальних активів, зокрема, доповнити ними сьому групу — “Інші нематеріальні активи”. У фінансовій звітності такі активи можна відображати у формі № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” за первісною вартістю (код рядка 1001) у складі нематеріальних активів розділу I “Необоротні активи”. За *четвертим підходом*, у випадку злиття підприємств, пропонуємо відображати в обліку витрати, пов'язані з розробкою нематеріального активу, котрий не може бути визнаний, на рахунку 19 “Гудвіл”. У фінансовій звітності такі активи пропонується відображати у формі № 1-к “Консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан)” за первісною вартістю в складі гудвілу при консолідації (код рядка 1055) розділу I “Необоротні активи”.

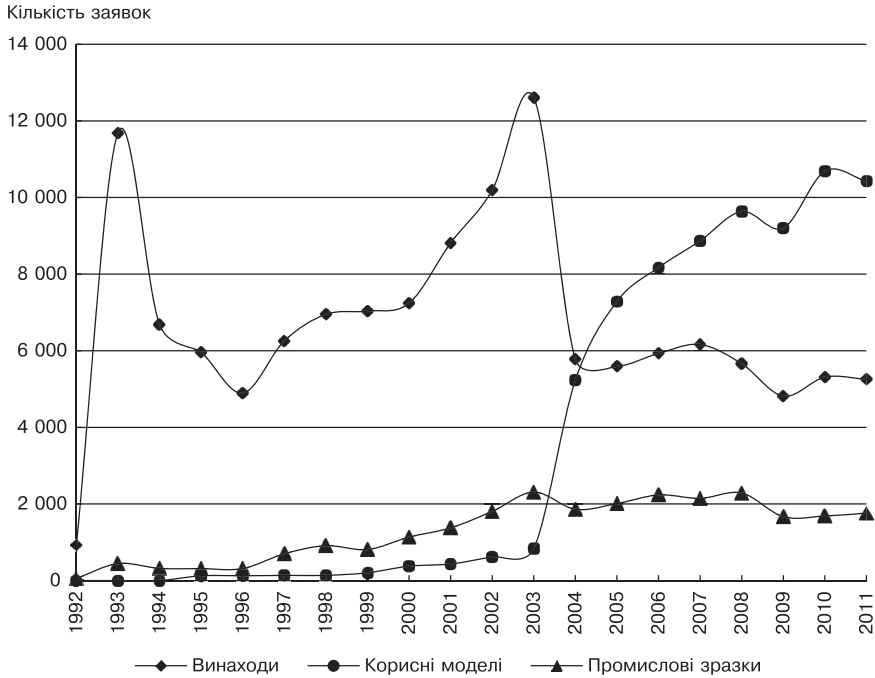
На нашу думку, завдяки залученню до господарського обігу всіх корисних результатів інтелектуальної діяльності персоналу вітчизняних підприємств та відображенню їх у обліку держава матиме правдиву інформацію про можливості кожного вітчизняного підприємства, крім того, це сприятиме зміцненню потенціалу країни та збільшенню податкових надходжень до бюджету.

Інтелектуальна власність є інноваційним продуктом або результатом творчої діяльності людини, на який отримано правову охорону. На відміну від інтелектуального продукту, стосовно об'єктів такої власності не виникає проблеми з ідентифікацією, відображенням у обліку та правовою охороною. Об'єктами інтелектуальної власності, що є предметом ліцензії на право використання такої власності, можуть бути: винаходи; корисні моделі; промислові зразки; знаки для товарів і послуг; знаки обслуговування; топографії інтегральних мікросхем; ноу-хау, секрети виробництва; об'єкти авторського права та суміжних прав.

До об'єктів інтелектуальної власності входять також об'єкти промислової власності, найбільша частка у структурі яких належить винаходам, корисним моделям та промисловим зразкам (рис. 2).

Проведений аналіз надходження заявок на винаходи виявив певні диспропорції. Так, із 1996-го по 2003 р. спостерігалось поступове зростання кількості таких заявок, тоді як у 2004 р. — різке зниження (майже у 2,2 раза), а надалі — порівняна стабілізація. Водночас кількість заявок на корисні моделі та промислові зразки до 2003 р. змінювалася дуже нерівномірно. Однак починаючи з того року надходження заявок на корисні моделі поступово збільшувалося, що свідчить про підвищення результативності інтелектуальної діяльності трудових ресурсів. Динаміка надходження заявок на промислові зразки за цей період є практично сталою.

Частка заявок на винаходи в загальній кількості заявок, поданих на об'єкти промислової власності, в середньому за двадцять років становила 57,54 %, на корисні моделі — 31,20 %, на промислові зразки — 11,25 %, на топографії інтегральних мікросхем — 0,01 %. Така інформація дає змогу визначити



Джерело: побудовано за даними Державної служби інтелектуальної власності України (http://www.sdip.gov.ua/ua/statistic_nadoxod.html).

Рис. 2. Динаміка надходжень заявок на винаходи, корисні моделі та промислові зразки протягом 1992–2011 рр.

практичні напрями відтворення інтелектуальних економічних ресурсів та виявити внутрішні резерви збільшення інноваційного й інвестиційного потенціалу вітчизняних підприємств.

Варто зауважити, що з позиції класифікації нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку до об'єктів промислової власності не відносяться знаки для товарів і послуг та кваліфіковані зазначення походження товарів, які на веб-порталі Державної служби інтелектуальної власності України включено до складу їхніх об'єктів [12]. Саме тому, відповідно до класифікації, обґрунтованої нами в праці [13, с. 42, 43], ці об'єкти не враховані при побудові графіків надходження заявок на об'єкти промислової власності (див. рис. 2).

Згідно зі ст. 14, п. 1.120 Податкового кодексу України, право власності на результати інтелектуальної діяльності, у т. ч. промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податку в установленому законодавством порядку є нематеріальними активами, що підтверджує двоїсту природу результатів інтелектуальної діяльності трудових ресурсів. Вибірковий правовий захист інтелектуальних творінь визначив

латентний характер інтелектуального потенціалу трудових ресурсів, призвів до штучного заниження інноваційної й інвестиційної привабливості вітчизняних підприємств, недооцінки їхньої ринкової вартості та, як наслідок, недоотримання державою потенційної частки податків. Навіть підтримка науковцями та практиками зміни концепції визнання активів у бухгалтерському обліку не прискорить цього процесу, що може розтягнутися на десятиліття.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити таке. У статті розглянуто двоїсту природу інтелектуальних ресурсів, залежно від прояву якої нове інтелектуальне творіння стає інтелектуальним продуктом або об'єктом інтелектуальної власності, котрому надається правова охорона із законодавчим закріпленням за автором виключного права на результати інтелектуальної діяльності. Узагальнено міжнародний досвід та запропоновано для вітчизняних підприємств чотири наукових підходи до проведення оцінки вартості інтелектуального продукту. З огляду на вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності розкрито особливості відображення вартості інтелектуального продукту в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Також проаналізовано динаміку надходження заявок на об'єкти промислової власності за такими їх видами, як винаходи, корисні моделі, промислові зразки, що дало змогу простежити тенденцію розвитку інтелектуального потенціалу в Україні за двадцять років та виявити диспропорції в надходженні заявок на винаходи.

Вважаємо, що подальші дослідження варто проводити в напрямі обґрунтування необхідності розроблення на загальнодержавному рівні механізму оцінки результатів творчої праці та пропозицій стосовно зміни на мікрорівні критеріїв і підходів до визнання й відображення в обліку підприємств усіх корисних інтелектуальних творінь.

Список використаних джерел

1. Чухно А. Інтелектуальний капітал: сутність, форми і закономірності розвитку / А. Чухно // Економіка України. — 2002. — № 11. — С. 48—55; № 12. — С. 61—67.
2. Зинов В. Интеллектуальный капитал как базовая характеристика стоимости бизнеса / В. Зинов, К. Сафарян // Інтелектуальна власність. — 2001. — № 5-6. — С. 23—35.
3. Харламова О. В. Людина як ресурс, потенціал, актив і капітал / О. В. Харламова // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф., Львів, 28—29 квіт. 2011 р. — Л. : Вид-во ЛКА, 2011. — С. 488—492.
4. Гавкалова Н. Л. Формування та використання інтелектуального капіталу : наук. вид. / Н. Л. Гавкалова, Н. С. Маркова. — Х. : Вид-во ХНЕУ, 2006. — 252 с.
5. Корнева О. В. Використання характеристик інтелектуального капіталу і інтелектуального потенціалу в управлінні підприємством / О. В. Корнева // Наукові праці ДонНТУ. — Серія : економічна. — 2007. — Вип. 31-3. — С. 251—257.
6. Сучкова Е. Д. Интеллектуальные ресурсы как фактор инновационного развития и обеспечения конкурентоспособности экономики / Е. Д. Сучкова // Вісник

Національного технічного університету “Харківський політехнічний інститут”. Темат. вип.: Технічний прогрес і ефективність виробництва. — 2006. — № 13-1. — С. 176—178.

7. Бігдан І. Інтелектуальний капітал та облікова політика / І. Бігдан // Становлення облікової політики в Україні : тези доповідей Всеукр. наук. конф., Тернопіль, 18—19 трав. 2007 р. — Т. : Екон. думка, 2007. — С. 43—45.

8. Червінська Л. П. Інноваційна трудова діяльність: сутність та особливості / Л. П. Червінська, М. І. Кальницький // Економіка, фінанси, право. — 2010. — № 9. — С. 11—15.

9. Про інноваційну діяльність : закон України від 04.07.2002 № 40-IV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/40-15>.

10. Цивільний кодекс України : закон України від 16.01.2003 № 435-IV [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

11. Международные стандарты финансовой отчетности. — М. : Аскери, 2010. — 984 с.

12. Офіційний веб-портал Державної служби інтелектуальної власності України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.sdip.gov.ua/ua/statistic_nadход.html.

13. Городянська Л. В. Інтелектуальна власність як нематеріальний об’єкт обліку на підприємстві / Л. В. Городянська // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — № 4. — С. 41—46.