

С.Ф. Легенчук, д.е.н., проф.
Житомирський державний технологічний університет

ПРОБЛЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ КОМЕРЦІАЛІЗАЦІЇ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

Обґрунтовано зростання ролі нематеріальних активів в умовах постіндустріалізації світової економіки. Виділено проблеми обліку нематеріальних активів, що потребують вирішення. Визначено основні завдання розвитку обліку процесу комерціалізації нематеріальних активів. З'ясовано відмінність між комерціалізацією інтелектуальної власності та нематеріальних активів. Виокремлено обґрунтовано основні підходи до розуміння сутності комерціалізації нематеріальних активів. Проаналізовано основні форми та способи комерціалізації нематеріальних активів, що вирізняються дослідниками. Розглянуто порядок облікового відображення ліцензійних платежів за нематеріальні активи у ліцензіата. Визначено фактори впливу на порядок обліку процесу комерціалізації нематеріальних активів. Обґрунтовано необхідність вирішення проблеми обліку орендних платежів у орендатора комп'ютерної програми шляхом забезпечення доступу до SaaS середовища. Визначено перспективи подальших досліджень щодо обліку процесу комерціалізації нематеріальних активів.

Ключові слова: бухгалтерський облік; інтелектуальна власність; нематеріальні активи; комерціалізація.

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Постіндустріалізація світової економіки змінює існуючі підходи до управління підприємствами, внаслідок чого перед дослідниками в сфері бухгалтерського обліку з'являється низка проблемних питань, що потребують вирішення. Одним із основних завдань, що потребує вирішення в умовах сьогодення, є адаптація облікової системи до появи значної кількості різних видів нематеріальних активів у структурі власності підприємства та забезпечення адекватного і якісного облікового відображення операцій, пов'язаних з ними.

На відміну від активів матеріальної природи, нематеріальні активи, виходячи з їх економічної сутності, досить складно оцінити, до того ж їх вартість може змінюватись під впливом зовнішніх факторів, врахування яких на сьогодні не може повною мірою забезпечити чинна облікова система. Тому завдання з пошуку універсального підходу до облікової оцінки нематеріальних активів є подібним до пошуку філософського каменя, який дозволить «перетворити» бухгалтерський баланс на достовірну інформацію, що зможе відображати реальну ринкову вартість підприємства в умовах розвитку сучасного конкурентного середовища. Іншою важливою проблемою, яка викликана широким використанням нематеріальних активів у господарській діяльності підприємств, є їх комерціалізація, тобто процес одержання економічних вигід від тих нематеріальних активів, що перебувають у користуванні у підприємства. Актуальність вирішення даної проблеми посилюється здатністю нематеріальних активів до тиражування, що є досить нетиповою ситуацією для облікової системи і яка потребує обґрунтування можливих шляхів її вирішення. Наведені вище проблеми обліку нематеріальних активів, враховуючи зростання їх ролі на підприємствах у сучасних умовах, потребують вирішення з урахуванням особливостей побудови національної системи бухгалтерського обліку та існуючих національних облікових цінностей і традицій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням бухгалтерського обліку нематеріальних активів та операцій з їх комерціалізації приділяли увагу Т.М. Банасько, І.А. Бігдан, О.Л. Біляченко, Е.Брукінг, О.В. Вақун, Н.М. Головай, А.Дамодоран, І.В. Жураковська, І.І. Криштопа, Б.Лев, І.В. Первій, М.В. Плекан, І.Б. Садовська, О.В. Сизоненко, Х.І. Скоп, І.Є. Старко, Н.М. Урбан, Дж.Р. Хітчнер, С.В. Шульга, І.К. Шушакова, І.Й. Яремко та інші.

Формулювання мети статті. Основною метою статті є аналіз сучасних проблем бухгалтерського обліку комерціалізації нематеріальних активів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Постіндустріалізація економіки означає зростання ролі сфери послуг в економічному розвитку, зокрема її інноваційно-інтелектуальної

компоненти, що характеризується превалюванням знань (інтелектуального капіталу) над матеріальним капіталом. Значна кількість підприємств будує свою бізнес-модель на основі використання науково-технічних досягнень, результатів інтелектуальної діяльності, що можуть використовуватись не лише для покращання власної діяльності, а й для розповсюдження на сторону різними шляхами з метою одержання економічних вигід. Таким чином, комерціалізація нематеріальних активів на сьогодні стає одним із традиційних господарських процесів підприємства, що має відображатись у системі бухгалтерського обліку.

Не можна сказати, що операції з комерціалізації нематеріальних активів до появи постіндустріальної економіки не відображались у бухгалтерському обліку, оскільки будь-який рух цінностей на підприємстві завжди знаходить своє облікове відображення. Однак ті методи, що використовувались для їх оцінки, порядок відображення на рахунках і в бухгалтерській звітності не враховували їх економічну сутність та не дозволяли користувачам визначити їх роль в діяльності підприємства. Тому основним завданням є пошук таких методів обліку нематеріальних активів, які б дозволили підвищити роль бухгалтерського обліку як визначального інформаційного джерела в умовах постіндустріальної економіки та забезпечили задоволення потреб користувачів в інформації про нематеріальні фактори створення вартості. Для цього, передусім, необхідно визначити сутність та особливості операцій з комерціалізації нематеріальних активів і розробити методику їх облікового відображення з урахуванням існуючих моделей прийняття управлінських рішень щодо даного виду активів підприємства.

Для розуміння сутності комерціалізації нематеріальних активів як одного з господарських процесів, що відбуваються на підприємстві, варто визначити його відмінність від поняття «комерціалізація інтелектуальної власності». Зокрема, представники проекту «The European IPR Helpdesk», що займається збором і наданням інформації про інтелектуальну власність в ЄС, визначають комерціалізацію як процес виведення інтелектуальної власності на ринок для її використання з метою одержання комерційної вигоди і підвищення зростання [6]. Основною відмінністю між даними поняттями, на нашу думку, є те, що не кожен об'єкт права інтелектуальної власності може стати нематеріальним активом, тому набуття ним такого статусу (у разі відповідності встановленим критеріям визнання) вже вважається одним із варіантів комерціалізації інтелектуальної власності. Для нематеріальних активів їх комерціалізація починається з моменту одержання від них економічних вигід.

На сьогодні серед вчених відсутня єдність у поглядах щодо розуміння сутності поняття «комерціалізація нематеріальних активів», в результаті чого можна виділити три основні підходи, що впливають на порядок її облікового відображення.

Згідно з *першим підходом*, під комерціалізацією розуміється будь-яке використання нематеріальних активів, що забезпечує одержання економічних вигід у прямій або непрямій формі. Зокрема, використання нематеріального активу в господарській діяльності підприємства, наприклад, комп'ютерної програми для ведення обліку, забезпечує одержання непрямих вигід від її використання, а одержання доходів від її продажу або видача ліцензії на неї є прикладом одержання прямих економічних вигід.

За *другим підходом*, під комерціалізацією нематеріальних активів розуміється передача виключних прав інтелектуальної власності на нематеріальний актив, тобто їх безпосередній продаж, обмін, безоплатна передача тощо, що передбачають повне відчуження виключних прав.

За *третьім підходом*, комерціалізацією нематеріальних активів вважається передача прав на користування нематеріальними активами підприємства в різних формах, що залежать від виду самого активу й існуючої практики його комерціалізації. Наприклад, комп'ютерні програми можуть бути комерціалізовані шляхом видачі ліцензій на них та шляхом передачі в оренду за допомогою бізнес-моделі SaaS.

На нашу думку, для розробки методики бухгалтерського обліку комерціалізації нематеріальних активів варто використовувати перший підхід, за яким під поняттям «комерціалізація нематеріальних активів» варто розуміти всі можливі варіанти (прямі і непрямі) одержання економічних вигід від їх власного використання або від використання іншими суб'єктами. Цей підхід є більш комплексним, порівняно з іншими, та дозволяє сформулювати загальні засади для аналізу ефективності комерціалізації нематеріальних активів підприємства.

Окремі дослідники в сфері бухгалтерського обліку розглядають комерціалізацію нематеріальних активів досить звужено, не враховуючи повною мірою їх невідчутної природи,

зокрема їх здатність до тиражування, що дозволяє передавати невиключні права на них необмеженій кількості осіб. Так, на думку І.К. Шушакової, комерціалізацію об'єктів інтелектуальної власності варто розглядати, з одного боку, як процес залучення нематеріальної складової майнового комплексу в економічний оборот з метою використання об'єктів інтелектуальної власності у господарській діяльності підприємства ... , а з іншого – як набір певних дій та відносин у процесі перетворення наукових досліджень на товар [5, с. 135]. Розгляд нематеріальних активів як товарів передбачає, що вони утримуються на підприємстві суто для продажу, тому, згідно з чинним законодавством, мають бути переведені до складу оборотних активів. Таким чином І.К. Шушакова, в цілому дотримується першого підходу до розуміння сутності комерціалізації, розглядає лише одну з її форм – передачу виключних прав на нематеріальний актив шляхом його продажу.

Серед вчених також відсутня згода щодо форм або способів комерціалізації нематеріальних активів, оскільки практика комерціалізації значною мірою залежить від рівня розвитку ринку інтелектуальної власності в різних країнах та від специфіки окремих видів нематеріальних активів. Наприклад, застосування комерційної «розкрутки» (спін-офф) як однієї із форм комерціалізації, що передбачає створення похідних творів, стосується лише об'єктів авторського права та суміжних з ними прав, що є одним із видів нематеріальних активів. Існуючі підходи до виділення форм та способів комерціалізації нематеріальних активів наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Форми та способи комерціалізації нематеріальних активів

Автор	Форма та спосіб комерціалізації							
	власне використання	використання іншими суб'єктами						
		продаж	видача ліцензій і франчайзинг	передача ноу-хау	інжиніринг	лізинг	технічна допомога	спільна діяльність та спін-офф
Н.А. Слободянюк [3, с. 38–39]			+	+	+	+	+	
Н.А. Шаранова [4, с. 96–97]		+	+	+				
І.К. Шушакова [5, с. 138]	+	+	+		+	+	+	
«The European IPR Helpdesk» [6]		+	+					+

Наведені в таблиці 1 форми та способи комерціалізації нематеріальних активів, окрім продажу ліцензій, не вирізняються всіма дослідниками, що свідчить про те, що вони перебувають у постійному розвитку і не набули досить широкого застосування. Тому в майбутньому можна очікувати появу нових форм та способів комерціалізації нематеріальних активів.

Провівши аналіз існуючих підходів до виділення форм і способів комерціалізації нематеріальних активів, всі їх можна об'єднати у дві основні групи: 1) що передбачають передачу виключних прав на нематеріальний актив; 2) що не передбачають передачу виключних прав на нематеріальний актив. Критерій виокремлення цих двох груп – передача виключних прав на нематеріальний актив – є визначальною характеристикою, що визначає порядок облікового відображення процесу комерціалізації.

При передачі виключних прав на нематеріальний актив, згідно з ПСБО 8 «Нематеріальні активи» [1], спочатку відображається його списання зі складу нематеріальних активів і відбувається переведення до складу товарів (субрахунок 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу») на суму його залишкової вартості, а далі вже відбувається реалізація даного виду товарів. При передачі невиключних прав нематеріальний актив зберігається на балансі підприємства, а вже залежно від форми його комерціалізації відбувається відображення одержання економічних вигід.

У випадку власного використання нематеріальних активів досить важко виокремити ту частину прибутку, яка створюється окремим активом або їх групою. Свідченням цього є той факт, що, згідно з п. 9 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [1], виділяється ціла група об'єктів, які не можуть визнаватись нематеріальним активом (людський капітал, внутрішньостворені торгові марки, організаційний капітал), оскільки існує невизначеність щодо майбутніх економічних вигід, які може принести їх використання в діяльності підприємства. Тому окремо дохід від власного використання нематеріальних активів в обліку не відображається.

При передачі нематеріальних активів для використання іншим суб'єктам у бухгалтерському обліку варто відобразити одержання доходів від такої форми комерціалізації у вигляді ліцензійних платежів (роялті, паушальних платежів, комбінованих платежів) або орендних платежів. Облік ліцензійних платежів відображається проводкою Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами», Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності», а облік орендних платежів – проводкою Дт 373 «Розрахунки за нарахованими доходами», Кт 713 «Дохід від операційної оренди активів». Таким чином, незалежно від виду платежів, економічні вигоди від комерціалізації нематеріальних активів визнаються у складі інших операційних доходів. Відповідно, з позиції обліку для суб'єкта комерціалізації нематеріального активу важливого значення не відіграє форма або спосіб комерціалізації, а на порядок облікового відображення даного процесу впливає вид платежів, що одержує суб'єкт.

Іншою проблемою, що потребує вирішення, є порядок облікового відображення витрат на здійснення ліцензійних або орендних платежів ліцензіатом або орендарем, зокрема, необхідність їх капіталізації або необхідність списання до складу витрат залежно від того, де використовуватиметься одержаний нематеріальний актив. Щодо ліцензійних платежів, то чинним законодавством (п. 6 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [1]) визначені критерії, при виконанні яких в обліку може бути визнаний нематеріальний актив, а дані види платежів мають бути капіталізовані. На капіталізацію таких витрат також впливають вид нематеріального активу, який передається у використання, та вид платежів, які одержуються ліцензіаром. Наприклад, придбання примірника комп'ютерної програми відображається як придбання нематеріального активу, де платіж за даний примірник можна розглядати як паушальний платіж за використання авторських прав на комп'ютерну програму. Проте придбання права на сорт рослин, як зазначають І.Б. Садовська та І.В. Жураковська [2, с. 128], не відображається як одержання нематеріального активу, а платежі за їх використання списуються до складу адміністративних витрат підприємства. Щодо порядку обліку нематеріальних активів, переданих в оренду, то на сьогодні дане питання взагалі залишається неврегульованим чинним законодавством.

Розвиток ринку програмного забезпечення, поширення Інтернету та поява нових технічних засобів призвели до виникнення нової форми комерціалізації комп'ютерних програм шляхом забезпечення доступу до SaaS середовища. SaaS середовище дозволяє забезпечити одночасний доступ до комп'ютерної програми, розміщеної на спеціальному сервері як для її розробників, так і для зовнішніх користувачів, при цьому все обслуговування її функціонування покладається на розробника (вендора). Одержання доступу до комп'ютерної програми через SaaS середовище є прикладом оренди нематеріальних активів, у результаті якої власник нематеріального активу одержує орендні платежі.

Однак щодо того, як ці платежі варто відобразити в обліку орендаря нематеріального активу, серед науковців відсутня єдність у поглядах. Як зазначає з цього приводу М.Джентл, проблема капіталізації або списання на витрати доступу до комп'ютерних програм через хмарні технології породжує безліч дискусій, більшість з яких може бути пояснена низькою фінансовою грамотністю більшості ІТ-персоналу [8]. Окремі дослідники пропонують обирати необхідний варіант їх обліку, виходячи із впливу такого варіанта на показники діяльності компанії та цілі, які ставить перед собою менеджмент підприємства. На нашу думку, вибір з двох даних варіантів облікового відображення орендних платежів за використання комп'ютерної програми через SaaS середовище (CAPEX or OPEX) має бути закріплений і обґрунтований в обліковій політиці підприємства, оскільки формування чіткого правила (капіталізувати або не капіталізувати) не дозволяє врахувати специфіку підприємств, які використовують такі програмні продукти в своїй діяльності.

Проблему відображення витрат з оренди комп'ютерної програми через SaaS середовище окремі дослідники взагалі не вважають проблемою, а називають ефективним інструментом

«перекачування» капітальних інвестицій у витрати періоду [7], що дозволяє впливати на результати діяльності підприємства. Відповідно, існування можливості вибору способу доступу до комп'ютерної програми (звичайним способом чи через SaaS середовище) та різних підходів до їх облікового відображення створюють альтернативні варіанти побудови бізнес-процесів підприємства та їх облікового відображення, що є засобом управління результатами діяльності підприємства.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. Зростання ролі нематеріальних активів в умовах формування постіндустріальної економіки потребують приділення більшої уваги обліку процесів і операцій, пов'язаних з ними. Одним із таких господарських процесів підприємства є комерціалізація нематеріальних активів – сукупність можливих варіантів (прямих і непрямих) одержання економічних вигід від їх власного використання або від використання іншими суб'єктами.

2. Для забезпечення управління процесом комерціалізації нематеріальних активів варто розробити систему показників аналізу його ефективності, для чого необхідно є розробка дієвої методики відображення господарських операцій, що покладені в його основу. Встановлено, що на порядок облікового відображення комерціалізації нематеріальних активів впливає вид платежів, що одержує суб'єкт даного процесу, а не форма або спосіб їх комерціалізації.

3. Обґрунтовано, що порядок облікового відображення орендних платежів за використання комп'ютерної програми через SaaS середовище має бути закріплений і обґрунтований в обліковій політиці підприємства. Прийняття рішення щодо капіталізації або включення до складу витрат таких платежів має бути прийняте на основі врахування специфіки підприємств, що використовують даний нематеріальний актив у своїй діяльності.

4. Перспективою подальших досліджень є аналіз особливостей комерціалізації окремих видів нематеріальних активів (торговельних марок, комп'ютерних програм, об'єктів промислової власності, що охороняються патентами, тощо), виділення специфічних характеристик даного процесу та визначення їх впливу на порядок облікового відображення комерціалізації таких нематеріальних активів.

5. Одним із актуальних напрямів досліджень з позиції теорії бухгалтерського обліку є обґрунтування ролі методики бухгалтерського обліку як відправного пункту для прийняття рішень щодо порядку здійснення господарської діяльності підприємства, що було виявлено на прикладі існуючих варіантів обліку (капіталізації або включення до складу витрат) орендних платежів за використання комп'ютерної програми через SaaS середовище.

Список використаної літератури:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (зі змінами, внесеними згідно з Наказами Міністерства фінансів № 627 (з1242-13) від 27.06.2013 р.).
2. *Садовська І.Б.* Облік інтелектуальних активів сільськогосподарських підприємств: теорія і практика : монографія / *І.Б. Садовська, І.В. Жураковська.* – Луцьк : Надстир'я, 2009. – 295 с.
3. *Слободянюк Н.А.* Совершенствование управленческого учета нематериальных активов на промышленных предприятиях Украины / *Н.А. Слободянюк* // Економіка промисловості. – 2010. – № 50 (2). – С. 36–44.
4. *Шаранова Н.А.* Коммерциализация интеллектуальной собственности в современных условиях : дис. ... канд. экон. наук : спец.: 08.00.01 – Политическая экономия / *Шаранова Наталья Александровна.* – М., 2000. – 201 с.
5. *Шушакова І.К.* Особливості комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності на вітчизняних підприємствах / *І.К. Шушакова* // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2015. – Т. 2, № 19. – С. 133–141.
6. Fact Sheet on «Commercialising Intellectual Property: Joint Ventures» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.iprhelpdesk.eu/library/fact-sheets>.
7. *Gardner J.* SAPEX vs. OPEX? Convincing the C-Suite on Cloud Computing / *J.Gardner* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.logicworks.net/blog/2013/10/sapex-vs-opex/>.

8. *Gentle M.* Capitalizing software development costs – waterfall, agile and cloud / *M. Gentle* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://itprojectfinancials.com/insights/2011/06/05/capitalizing-software-development-costs-from-sdcl-to-agile/>.

References:

1. Ministerstvo finansiv (2013), *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 8 «Nematerial'ni aktyvy»* (zi zminamy, vnesenymy zgidno z Nakazamy № 627 (z1242-13) vid 27.06.2013 r.).
2. Sadov's'ka, I.B. and Zhurakov's'ka, I.V. (2009), *Oblik intelektual'nyh aktyviv sil'skogospodars'kyh pidpryjemstv: teorija i praktyka*, Nadstyr'ja, Luc'k, 295 p.
3. Slobodjanjuk, N.A. (2010), „Sovershenstvovanye upravlencheskogo ucheta nematerial'nyh aktyvov na promyshlennyh predpryjatyjah Ukrainy”, *Ekonomika promyslovosti*, № 50 (2), pp. 36–44.
4. Sharanova, N.A. (2000), *Kommercyalizacija yntellektual'noj sobstvennosti v sovremennyh uslovyjah*: dissertation, Polytycheskaja ekonomija, Moskva, 201 p.
5. Shushakova, I.K. (2015), „Osoblyvosti komercializacii' ob'ektiv intelektual'noi' vlasnosti na vitchyznjanyh pidpryjemstvah”, *Finansovo-kredytna dijial'nist': problemy teorii' ta praktyky*, T. 2, № 19, pp. 133–141.
6. „Fact Sheet on «Commercialising Intellectual Property: Joint Ventures»”, available at: <http://www.iprhelpdesk.eu/library/fact-sheets>
7. Gardner, J. (2013), „CAPEX vs. OPEX? Convincing the C-Suite on Cloud Computing”, available at: <http://www.logicworks.net/blog/2013/10/capex-vs-opex/>
8. Gentle, M. (2011), „Capitalizing software development costs – waterfall, agile and cloud”, available at: <http://itprojectfinancials.com/insights/2011/06/05/capitalizing-software-development-costs-from-sdcl-to-agile>

ЛЕГЕНЧУК Сергій Федорович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку;
- позитивна теорія бухгалтерського обліку;
- бухгалтерський облік нематеріальних активів.

Стаття надійшла до редакції 12.01.2016.