

УДК 657: 631.162

Жураковська І.В., старший викладач

Луцький національний технічний університет

## **ОСОБЛИВОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ТА ОБЛІКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ В ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

В статті проаналізовано особливості сільськогосподарської діяльності, які мають вплив на облік інтелектуальної діяльності. Визначено взаємозв'язок біологічних активів (рослин і тварин) з нематеріальними активами (сортами, породами та ін.)

**Ключові слова:** інтелектуальна власність, нематеріальні активи, біологічні активи, порода і сорт.

Characteristics of activity the agricultural enterprise that influence to account intellectual property describe in article. Correlation biological asset (plant and animal) with intangible asset (sort plant and animal) is determined.

**Keywords:** intellectual property, immaterial assets, biological assets, breed and sort.

В статье проанализированы особенности сельскохозяйственной деятельности, которые влияют на учет интеллектуальной собственности. Определено взаимосвязь биологических активов (растений и животных) с нематериальными активами (сортами, породами и т.д.)

**Ключевые слова:** интеллектуальная собственность, невещественные активы, биологические активы, порода и сорт.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** 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 та 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% [5, с.18]. Визначення показників ефективності використання нових об'єктів інтелектуальної власності можливе з даних бухгалтерського обліку,

при організації якого враховано не лише специфіку нових об'єктів, а й галузеві особливості.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Вітчизняними науковцями М.Я. Дем'яненком, П.Т. Саблуком, Н.Л. Правдюк, В.М.Жуком 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» [8, с.68]. Особливо мало дослідженими є використання в аграрній сфері інтелектуальної власності та порядок відображення її в обліку. Адже сільськогосподарські підприємства не лише використовують нові наукові розробки, але й самі їх створюють.

**Цілі статті.** З метою розробки методики обліку об'єктів інтелектуальної власності в аграрній сфері в першу чергу, потребують дослідження галузеві особливості їх використання і створення, а також перелік об'єктів, які характеризують галузь. Запровадження на всіх підприємствах, не залежно від виду діяльності, однакових правил обліку, нівелює окремі показники діяльності. Тому для обліку інтелектуальної власності, як нового активу, крім загальних особливостей галузі, слід визначити свої специфічні ознаки.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Умови сільськогосподарського виробництва ставлять свої вимоги щодо переліку об'єктів інтелектуальної власності, які використовуються в процесі діяльності (табл.1).

Як видно з таблиці 1, багато об'єктів (ноу-хау), 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.

Таблиця 1

Перелік об'єктів інтелектуальної власності, які використовуються сільськогосподарськими підприємствами Волинської області

№ з/п	Назва об'єкту згідно ЦКУ	Приклади об'єктів	Охоронний документ
1	Сорт рослин	Озиме жито: «Паллада», «Ірина»	Патенти
2	Порода тварин	Волинська м'ясна	Авторське свідоцтво
3	Винахід, корисна модель, раціоналізаторська пропозиція	Пружинні борони, модульні ґрунтообробні та посівні багатомашинні агрегати	Патенти, свідоцтва
4	Ноу-хау	Науково-обґрунтовані системи ведення землеробства і насінництва, ресурсозберігаючі технології вирощування сільськогосподарських культур, системи захисту картоплі та ін.	Відсутні

Особливості сільськогосподарської діяльності, а саме: використання землі, біологічне походження результатів діяльності, середня тривалість виробничого циклу 1 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.

Законодавством передбачено обмеження використання сортів і порід сільськогосподарськими підприємствами шляхом надання певних дозвільних документів. Внесення до державного реєстру виробників насіння передбачає наявність патенту та/або ліцензії на право використання сорту рослин певного виду. 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 базою 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 до плану рахунків [4]. 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.

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 перестав існувати. Для цього Законом України «Про насіння і садивний матеріал» від 26 грудня 2002 року №411-IV [2] передбачено створювати страховий насінневий 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 насінневою інспекцією згідно Правил експертного визначення якості насіння і садивного матеріалу та порядку оформлення заяв [10]. 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 [3] 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.

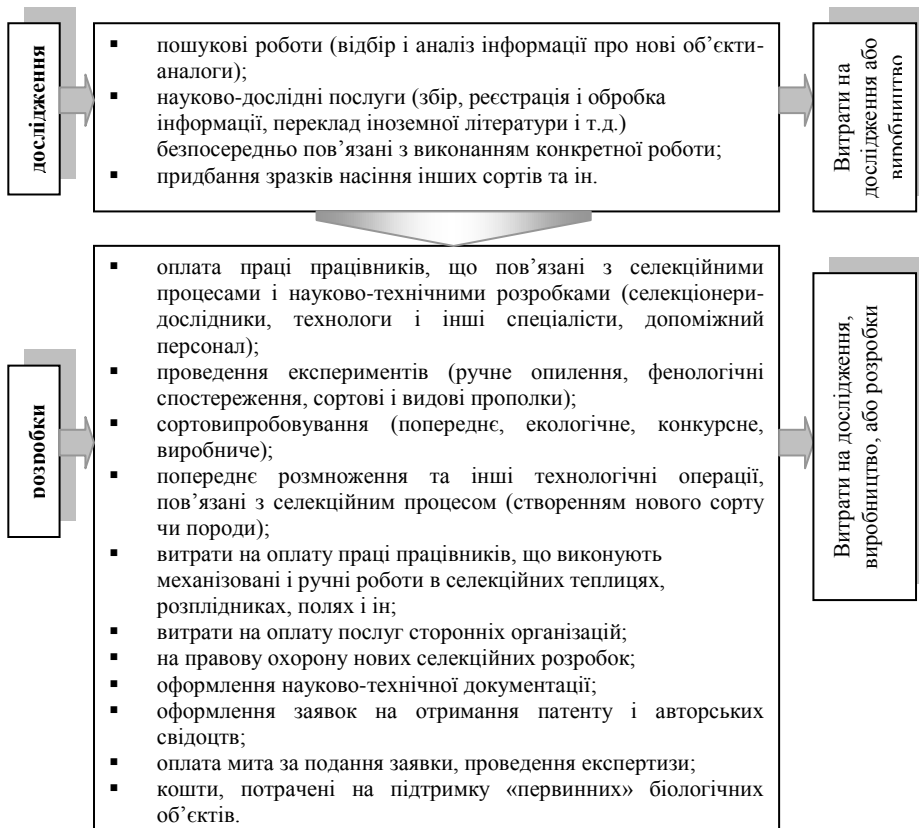
Облік об'єктів інтелектуальної власності виходить на другорядне місце поряд із обліком державної допомоги, пов'язаної із племінним тваринництвом та сортовим насінням. Відшкодування сортнадбавок господарствам, які купують сортове насіння та дотації на розведення великої рогатої худоби стимулює облік матеріальної складової, справа 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.

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. 1.



**Рис.1.** Перелік витрат, пов'язаних з дослідженням та розробкою об'єктів інтелектуальної власності в селекції

Як видно з рисунку 1, всі роботи можна поділити на етапи досліджень і розробок, як того вимагають п.7-9 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [7]. Довготривалість створення об'єктів селекції, невизначеність майбутніх економічних вигод унеможливує 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-ХІІ [1], 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.

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

**Висновки.** 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» [9, 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 відображення на рахунках і в документах біологічних та нематеріальних активів.

**Список використаних джерел:**

1. 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>.
2. 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>.
3. 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>.
4. 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>.
5. Меренков О.В. Інтелектуальна власність у роботі сільськогосподарського підприємства / О.В. Меренков // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №1. – С.110.
6. 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.
7. 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>.
8. Правдюк Н.Л. Вплив особливостей аграрного виробництва на побудову інформаційної системи / Н.Л. Правдюк // Економіка АПК. – 2005. – № 6. – с. 67-74.

9. Правдюк Н.Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві: монографія / Н.Л. Правдюк. - К.: ННЦ “Інститут аграрної економіки”, 2005.– с.420
10. Правила експертного визначення якості насіння і садивного матеріалу та порядок оформлення заяв, затвержені Наказом Міністерства аграрної політики України від 08.07.2003 №23, зареєстровані в Міністерстві юстиції України 23.07.2003 №630/7951 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
11. Шлапак В.О. Аспекти інноваційного розвитку сільського господарства України / В.О. Шлапак // Економіка України. – 2004. – №6. – С.65-71.