

УДК 657

Осмятченко Л.М.

Криворізький економічний інститут
ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана»

ЕКОНОМІКО–ПРАВОВІ ЗАСАДИ МЕТОДОЛОГІЇ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ

© Осмятченко Л.М.

У статті здійснено аналіз законодавчих актів, нормативних документів у порівнянні з Міжнародними стандартами фінансової звітності, надано критичну оцінку та пропозиції.

Ключові слова: законодавчі акти, інтелектуальний капітал, нематеріальні активи.

The article analyzes legislation, regulations, compared with International Financial Reporting Standards, provided a critical evaluation and suggestions.

Key words: legislation, intellectual capital, intangible assets.

В статье проанализированы законодательных актов, нормативных документов по сравнению с Международными стандартами финансовой отчетности, предоставлено критическую оценку и предложения.

Ключевые слова: законодательные акты, интеллектуальный капитал, нематериальные активы.

Постановка проблеми в загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими або практичними завданнями.

Економіко - правові засади методології та організації обліку і контролю інтелектуального капіталу не можливо формувати без аналізу діючої нормативно – правової бази, яка регламентує облік і контроль в Україні.

Проблемні питання обліку і контролю інтелектуального капіталу мають велике коло зацікавлених фахівців як наукового спрямування з метою досліджень, так і власників бізнесу, які постійно прагнуть не втрачати, а підтримувати репутацію, рейтинг фірми та здатність витримувати високий рівень конкурентоспроможності. Але принципово важливими є питання методології та організації обліку та контролю інтелектуального капіталу, як економічної категорії і складової капіталу

господарюючих суб'єктів. Тому вирішення наукових і практичних завдань щодо даної економічної категорії, потребує наявності обґрунтованої, цілеспрямовано сформованої нормативно-правової бази.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких закладена розв'язка даної проблеми, і на які спирається автор.

Особливостями дослідження даної проблеми є те, що формування нормативно – правової бази обліку і контролю інтелектуального капіталу потребує поглибленого вивчення діючих законодавчих актів. Тому фундаментальними законодавчими документами у розв'язанні даної проблеми будуть наступні: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV; Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування»; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (від 18 жовтня 1999 р. № 242); Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (від 16 листопада 2009 р. № 1327); Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи».

Дослідження показують, що ґрунтовні наукові розробки з обліку нематеріальних активів відображені в працях С.Ф. Голова, В.М. Костюченко, які розглядають проблемні питання на основі зарубіжного досвіду. Про існування інтелектуального капіталу висловлює точку зору В. Гойло, підкреслюючи його неречову природу, яка основана на творчих надбаннях однієї людини, групи людей, суспільства в цілому. Навчальна література, наукові дослідження Ф.Ф. Бутинця та групи авторів дають можливість розглянути питання обліку нематеріальних активів у порівнянні вітчизняного досвіду та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Проблемні питання методології та організації контролю фінансово-господарської діяльності та окремих об'єктів обліку висвітлюються у наукових дослідженнях О.А. Петрик, А.М. Кузьмінського, В.Я. Савченка та ін. Але в основі вирішення проблемних питань є діюча нормативно-правова база України у порівнянні з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, яким присвячується дана стаття.

Варто зазначити, що дослідження методології та організації обліку інтелектуального капіталу супроводжується низкою дискусійних питань, що створюють відповідні складнощі, пов'язані зі спробами розробки та пропозицій щодо створення нормативно-правової бази з обліку та контролю інтелектуального капіталу. Дане питання є актуальним в процесі визначення категорії «інтелектуальний капітал», як суттєво нового об'єкта обліку і контролю.

Формування цілей статті (постановка завдання).

Основною метою дослідження є проведення аналізу нормативно-законодавчих документів, які можуть бути основою розробки правової бази для нового об'єкта обліку і контролю «інтелектуальний капітал». Для досягнення поставленої мети необхідно виконати наступні завдання:

- уточнити економічну сутність та класифікацію нематеріальних активів;
- обґрунтувати дискусійні питання щодо економічної сутності нематеріальних активів та їх класифікації;
- довести необхідність створення відповідної нормативно-правової бази, яка буде основою методології та організації обліку і контролю інтелектуального капіталу.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих результатів.

Методологічні та організаційні основи формування в обліку інформації про інтелектуальний капітал і розкриття даної інформації у фінансовій звітності повинно визначатися відповідними нормативно – правовими актами.

Методологія та організація контролю операцій з інтелектуального капіталу регламентується законодавчими документами відповідно до його форми або виду. Наряду з цим нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку є джерелами інформації для проведення контрольних процедур.

Як зазначає В.Пархоменко: «Основа бухгалтерського обліку – закон» [1, с.17], тому надзвичайно важливе значення для аналізу стану законодавчих актів з питань обліку та контролю інтелектуального капіталу має Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV. Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення

бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [2, с.1-10], але він не регламентує конкретні операції з методології та організації обліку й контролю інтелектуального капіталу.

Наступним документом, який має загально прийняте значення в процесі регламентації методології та організації обліку в Україні є наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування». Як відомо, вказаний документ визначає, в тому числі і методологічні та організаційні підходи обліку нематеріальних активів, але також не висвітлює методологію та організацію обліку інтелектуального капіталу [3, с.1-3].

Враховуючи еволюцію та результати досліджень авторів різних поколінь є можливість стверджувати, що більшість висновків щодо сутності інтелектуального капіталу не виключають притаманність до нього об'єктів нематеріальних активів [4, с.32]. Тому є доцільним проведення аналізу наявності та складу нормативно – правових документів, які регламентують облік та контроль саме нематеріальних активів.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (від 18 жовтня 1999 р. № 242) та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів (від 16 листопада 2009 р. № 1327) визначають, що до нематеріальних активів відносяться об'єкти, які не мають матеріальної форми, проте можуть бути ідентифіковані, а їх бухгалтерський облік ведеться стосовно кожного об'єкту за наступними групами :

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою формацією про природне середовище тощо);

- права користування майном (право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);

- права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо);

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні тасмниці, у тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

- авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо);

- незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;

- інші нематеріальні активи (право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв, тощо) [5, с. 2; 6, с. 3].

Так, погоджуємось з визначенням у стандарті 8 «Нематеріальні активи», що нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [5, с. 1].

В Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів зазначається, що нематеріальними активами вважаються немонетарні активи, які не мають матеріальної форми та можуть бути ідентифіковані (незалежно від строку їх корисного використання (експлуатації) [6, с. 4].

В наукових публікаціях постійно висвітлюються на основі нормативно-правової бази проблемні питання з групування нематеріальних активів, надається їх визначення, відбувається обговорення інформації на науково-практичних конференціях, але при цьому більше уваги приділяється уточненню економічної сутності, критеріям їх визнання, оцінці та проблемним питанням обліку. Слід зазначити, що визначення нематеріальних активів, як об'єкта обліку в нормативно-правових документах підтверджує їх головну відмінність від основних засобів, запасів та інших ідентифікованих активів, яка полягає у відсутності їх фізичної форми. Але як зазначають С.Ф.Голов і В.М.Костюченко, більша частина нематеріальних активів має певний матеріальний носій: дискета є матеріальним носієм програмного комп'ютерного забезпечення, а на папері міститься угода про авторські права. Проте, як вважають автори, фізична субстанція в цьому разі є вторинною по відношенню до нематеріального компоненту – інформації [7, с.151].

Сумніву у даних ствердженнях на перший погляд не виникає, тим більше, що в наукових обговореннях вітчизняних авторів

питання щодо уточнення ознак та групування нематеріальних активів на сьогодні майже не є дискусійними.

Однак, на нашу думку, слід більш ретельно розглянути визначення, які приводяться у вище названих законодавчих документах стосовно розробки нематеріальних активів на підприємстві. Так, у стандарті 8 «Нематеріальні активи» зазначається, що розробка – це 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 чи використання.

Заслужують на увагу п.7 стандарту 8 «Нематеріальні активи» та п. 2.2. Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, які не мають розбіжностей, але чітко зазначають, що об'єкт нематеріальних активів, отриманий в результаті розробки, зараховується на баланс, якщо підприємство має:

- намір, технічну можливість та ресурси для доведення об'єкта нематеріальних активів до стану, у якому він придатний для реалізації або використання;
- можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання об'єкта нематеріальних активів;
- інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних з розробкою об'єкта нематеріальних активів.

Нарешті звернемо особливу увагу на п.17. стандарту 8 «Нематеріальні активи» в якому зазначається, що 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 приведенням його до стану придатності для використання за призначенням (оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо).

Отже, як бачимо, процес створення нематеріальних активів підприємством передбачає поділ на три стадії: дослідження, оформлення юридичного права (власності) та розробка.

Фрагментарно наведене нами законодавство України стосовно обліку нематеріальних активів має суттєві протиріччя щодо ознак та в певній мірі групування, тому впливає на методологію і організацію обліку та контролю.

Протиріччя полягають у наступному: дослідження відбуваються з метою пошуку отримання альтернативних нових знань, пошуку можливості запровадження винаходів для створення продуктивніших техніки й технологій, використання нових знань у пошуку оновлення і розширення номенклатури виробництва, вдосконалення технологічних процесів, матеріальних ресурсів, приладів, систем, послуг та інших знань.

Результатом дослідження може бути нова ідея, пропозиція, винахід, висновок щодо нових знань, які розробила група працівників підприємства, або одна особа, але витрати на проведення дослідження здійснює підприємство. Тому результати, отримані в процесі дослідження, не визнаються активами підприємства. Через це витрати на проведення дослідження списують в тому періоді, в якому вони виникли. Додамо також, що глибоко суттєвою для подальшого обґрунтування необхідності удосконалення класифікації нематеріальних активів та розробки принципово нової класифікації інтелектуального капіталу є вище розглянута позиція.

Разом з тим процес формування теоретичних знань щодо систематизації об'єктів інтелектуального продукту сприяє розробці пропозицій по внесенню змін і доповнень у нормативно-законодавчих документах на державному рівні.

Цікавою і плідною є точка зору В.Гойло стосовно існування «інтелектуального капіталу». У одній із своїх праць він погоджується з позицією інших авторів: ...матеріальною сутністю інтелектуального капіталу виступає не речове, але реальне творче надбання окремої людини, колективів і всього суспільства.

Автор також зазначає, що розумова праця і її технологія підрозділяється на виробництво знань і випуск інформації про ці знання, які він за змістом поділяє на: 1) суспільно нові, раніше невідомі суспільству; 2) суб'єктивно нові, раніше невідомі даному виконавцеві [8, с.68 - 77].

Підсумовуючи наведене, визначимось, що процес дослідження тісно пов'язаний з розумовою діяльністю, знаннями, ідеями, творчістю, винаходами, тобто з новими здобутками людини – працівника або групи працівників підприємства з одного боку, з іншого – фінансування наукового відділу та дослідницьких робіт юридичною особою – підприємством.

Останнє створило підстави для висновку, що стадія

дослідження є першоосновою будь-якої інтелектуальної діяльності незалежно від джерела фінансування (фізична, юридична особа) тому, на нашу думку, більш коректно відображати в аналітичному обліку витрати за кожним об'єктом дослідження (формування первісної вартості об'єктів інтелектуальної діяльності, створених в результаті дослідження), що і підтверджує їх матеріальну основу (матеріали та послуги, заробітна плата, соціальне страхування, підвищення кваліфікації, амортизація, утримання приміщення та обладнання, накладні витрати тощо).

Отже, як бачимо, результати дослідження щодо створення об'єктів інтелектуальної діяльності є ідентифікованими, тому виникає необхідність їх відображати в активі у складі інтелектуального капіталу підприємства шляхом виокремлення, з нематеріальних активів, як об'єкта обліку.

Наступною стадією створення нематеріальних активів є оформлення юридичного права (власності). Якщо процес дослідження на підприємстві можна назвати виробництвом знань, то процес оформлення права власності можна вважати випуском інформації про ці знання, що справедливо підкреслює позицію В.Гойло, яку ми повністю підтримуємо.

На думку С.О.Довгого, В.С.Дроб'язка, В.О.Жарова та інших авторів, інтелектуальна власність представлена трьома самостійними інститутами, які утворюють відповідно авторське право і суміжні права, право на об'єкти промислової власності і право на нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності [9, с.21]. Частиною інтелектуальної власності є промислова власність, яка безпосередньо стосується творів людини у будь якій сфері її діяльності, а саме: винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг тощо, оцінюються передусім з позицій промислової значущості, економічної ефективності, отримання прибутку під час їх використання у виробничій сфері.

Відповідно до Паризької конвенції з охорони промислової власності, промислова власність – це права, що стосуються винаходів, корисних моделей, промислових зразків, знаків для товарів і послуг, фірмових найменувань, зазначень походження товарів, а також захист від недобросовісної конкуренції. Винаходи, корисні моделі і промислові зразки є об'єктами патентного права.

Як зазначає О.О.Штефан, всіх суб'єктів права інтелектуальної

власності можна поділити на дві групи - первинних та вторинних суб'єктів права інтелектуальної власності. До першої групи слід, у першу чергу, віднести автора (творця), оскільки саме його інтелектуальний, творчий потенціал є тим джерелом, з якого народжується об'єкт прав інтелектуальної власності. Друга група суб'єктів права інтелектуальної власності – це вторинні суб'єкти. Вони самі нічого не створюють, але на підставі закону або договору набувають у встановленому порядку майнових прав інтелектуальної власності і, відповідно, визнаються суб'єктами права інтелектуальної власності [10, с.74].

Таким чином, вторинним суб'єктом права інтелектуальної власності буде підприємство на якому працює науково-дослідний або інноваційний відділ, який сприяє створенню об'єктів нематеріальних активів шляхом проведення досліджень та оформлення юридичного права на їх результати. Як стверджує Г.О. Андрощук, патентні закони промислово розвинутих країн тривалий час не зачіпали відносин між роботодавцем та автором винаходу, який працює за наймом. Науково-технічна революція, що зумовила перехід від створення нововведення індивідуальним автором, появи переважної більшості об'єктів патентного права у науково-дослідних центрах, лабораторіях та інших організаціях, сприяла формуванню інституту службового винаходу (корисної моделі).

Спеціальне законодавче регулювання, що створило умови, які, з одного боку, повинні забезпечити привласнення науково-технічних результатів промисловими фірмами, а з іншого - стимулювати винахідницьку діяльність науково-технічних та інженерних кадрів, вперше було введене у ФРН, де у 1957 р. був прийнятий закон про винаходи службовців [10, с. 380,381].

Спеціальні закони про службові винаходи було прийнято також у скандинавських країнах. В інших промислово розвинутих країнах регулювання у цій сфері почалося лише наприкінці 70-х – початку 80-х років ХХ ст. Більшість європейських країн, а також Японія пішли шляхом включення до патентних законів окремих статей чи груп статей, що стосуються службових винаходів (Австрія – закон 1984 р., Велика Британія – закон 1977 р., Італія – 1979 р., Франція – 1968 р., Іспанія – 1986 р. та ін.).

Кількість службових винаходів непинно зростає. Підтвердженням цього є характерні дані щодо кількості

європейських заявок, поданих до Європейського патентного відомства (ЄПВ) на службові винаходи. Вони становлять близько 90% від загальної кількості заявок.

Простежується й така закономірність: кількість заявок на службові винаходи залежить від рівня технічного розвитку країни. Так, частка заявок на службові винаходи становить (у відсотках): в Японії – 97,2; США – 94,4; ФРН – 88,4; Італії – 74.

Відносини, що виникають у зв'язку з набуттям та здійсненням права власності на службові винаходи (корисні моделі) в Україні, регулюються Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі». До закону включено групи статей, що стосуються службових винаходів. Погоджуємось з визначенням Г.О. Андрощука, що службовий винахід (корисна модель) – це винахід (корисна модель), створений працівником:

- у зв'язку з виконанням службових обов'язків чи дорученням роботодавця – особи, яка найняла працівника за трудовим договором (контрактом), - за умови, що трудовим договором (контрактом) не передбачене інше;

- з використанням досвіду, виробничих знань, секретів виробництва і обладнання роботодавця;

До службових обов'язків належать обов'язки, що зафіксовані у трудових договорах (контрактах), посадових інструкціях функціональних обов'язків працівника, що передбачають виконання робіт, які можуть привести до створення винаходу (корисної моделі).

Дорученням роботодавця є видане працівникові у письмовій формі завдання, яке безпосередньо стосується специфіки діяльності підприємства або діяльності роботодавця і може привести до створення винаходу (корисної моделі).

Право на одержання патенту на службовий винахід (корисну модель) має роботодавець винахідника. Винахідник подає роботодавцю письмове повідомлення про створений ним службовий винахід (корисну модель) з описом, що розкриває суть винаходу (корисної моделі) достатньо ясно і повно. Роботодавець повинен протягом чотирьох місяців від дати одержання від винахідника повідомлення подати до Установи заявку на одержання патенту, чи передати право на його одержання іншій особі, чи ухвалити рішення про збереження службового винаходу (корисної моделі) як конфіденційної інформації.

У цей же строк роботодавець повинен укласти з винахідником письмовий договір щодо розміру та умови виплати йому (його правонаступнику) винагороди відповідно до економічної цінності винаходу (корисної моделі) і (або) іншої вигоди, яка може бути одержана роботодавцем. Якщо роботодавець не виконає зазначених вимог у встановлений строк, то право на одержання патенту на службовий винахід (корисну модель) переходить до винахідника або його правонаступника. У цьому випадку за роботодавцем залишається переважне право на придбання ліцензії.

Строк збереження роботодавцем чи його правонаступником службового винаходу (корисної моделі) як конфіденційної інформації у разі його невикористання не повинен перевищувати чотирьох років. У протилежному випадку право на одержання патенту на службовий винахід (корисну модель) переходить до винахідника чи його правонаступника [10, с. 382].

Отже, процес створення нематеріальних активів на стадіях дослідження та оформлення юридичного права (власності) супроводжується відповідними витратами, що є підґрунтям для доказу формування їх матеріальної основи.

Наступною стадією створення нематеріальних активів є процес розробки. Згідно П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», ст.4: 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 чи використання [5, с.2].

Розробкою згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» є застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або суттєво вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання [7, с.154].

Між тим чинне законодавство, як нам здається, більшою мірою спирається на прагматичному підході до цієї проблеми.

По-перше, визначення поняття «розробка» в національному законодавстві не відрізняється від міжнародного трактування даного об'єкта обліку.

По-друге, відображення витрат підприємства на дослідження та розробки в національному обліку (у звітному періоді) має ряд неузгодженостей та дискусійних питань.

По-третє, у п.17 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та у п.2.11 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів зазначається, що оплата реєстрації юридичного права включається у первісну вартість нематеріального активу, але при цьому склад витрат, пов'язаних з оформленням права власності не визначається.

По-четверте, поняття «Впровадження» новачій (розробок) в національній практиці обліку, як категорія не використовується, але результатом створених на підприємстві нематеріальних активів є подальший їх продаж, або процес внутрішнього впровадження, що як правило супроводжується відповідними витратами. Тому, нормативно-правова база, яка регламентує національний облік, вище викладеного не враховує.

Варто зазначити, що МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» у своїй структурі містить інформацію «Подальші витрати» згідно якої витрати, пов'язані з нематеріальними активами, що виникають після їх придбання або створення, звичайно списують як витрати звітного періоду, в якому вони понесені. Проте ці витрати можуть бути капіталізовані, тобто додані до балансової вартості нематеріального активу в таких випадках:

- існує ймовірність, що ці витрати призведуть до збільшення первісних очікуваних економічних вигод;
- ці витрати можна достовірно оцінити та віднести до конкретного активу.

Отже, у міжнародній практиці пропонується витрати на дослідження відображати в обліку по дебету рахунку «Витрати на дослідження та розробки», а витрати, пов'язані з розробкою нематеріального активу, відображати на рахунку «Нематеріальні активи в процесі розробки».

Таким чином, витрати на дослідження відображають в тому періоді, в якому вони виникли, а витрати, пов'язані з розробкою формують первісну вартість нематеріальних активів.

На відміну від міжнародної практики національний План рахунків України передбачає рахунок 941 «Витрати на дослідження та розробки», який кореспондує з кредитом затратних рахунків та з дебетом рахунку 79 «Фінансові результати», що скасовує можливість оприбуткування власне розроблених підприємством нематеріальних активів.

Суттєвим для подальшого обґрунтування відображення в обліку, створених підприємством нематеріальних активів є питання невідповідності діючому Плану рахунків, представлене визначення у ст.17 стандарту 8 «Нематеріальні активи» щодо формування їх первісної вартості.

Так, згідно вказаного визначення, первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані з його створенням та приведенням його до стану придатності для використання за призначенням, а саме оплата реєстрації юридичного права, амортизація патентів, ліцензій тощо. Як відомо, по нашому припущенню, реєстрація юридичного права є другою стадією створення підприємством нематеріальних активів, тому логічно у плані рахунків зазначити ці витрати на рахунок 941, який би варто назвати «Витрати на дослідження, реєстрацію та розробки нематеріальних активів», та в подальшому не списувати їх на рахунок 79 «Фінансові результати», як поточні витрати, а оприбутковувати безпосередньо як інтелектуальні активи створені підприємством. Але такий підхід вносить ряд суперечностей, пов'язаних з відображенням в обліку створених підприємством нематеріальних активів, а саме: в діючому Плані рахунків також передбачено капіталізацію об'єктів, які формують первісну вартість на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» рахунку 15 «Капітальні інвестиції» та в подальшому оприбутковуються на рахунок 12 «Нематеріальні активи» як права на об'єкти промислової вартості, авторське право та суміжні з ним права або інші нематеріальні активи (відповідно субрахунки 124, 125, 127).

Висновки по даному дослідженню і перспективи подальших пошуків в даному напрямі.

Таким чином, ми дійшли до висновку, що національна методологія обліку нематеріальних активів не є досконалою тому, що, з одного боку, відбувається накопичення витрат на дослідження та розробки об'єктів нематеріальних активів, які списуються, як поточні на операційну діяльність та впливають на фінансовий результат даного періоду, а з іншого - формується первісна вартість даних об'єктів, як капітальних інвестицій, що є процесом створення нематеріальних активів, які в процесі експлуатації у вигляді зносу також переносять свою вартість на виробництво.

Викладений матеріал демонструє очевидну необхідність систематизації класифікаційних ознак та чіткого відображення в обліку операцій, пов'язаних з дослідженнями, реєстрацією юридичного права та розробками, які сприяють створенню об'єктів інтелектуальної власності підприємства. Для досягнення поставленої мети виникає потреба у перегляді діючого Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування.

Отже, метою подальших досліджень має бути розробка пропозицій по внесенню змін та доповнень у зміст вказаних нормативно – правових документів стосовно нематеріальних активів та рекомендацій по створенню законодавчих актів щодо інтелектуального капіталу, як нового об'єкту обліку і контролю.

Список використаних джерел:

1. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. План рахунків. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку/В.М.Пархоменко, П.П. Баранцев. – Луганськ, «Промдрук» ДСД «Лугань», 2000. – 272 с.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV.
3. Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р.№291 «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування».
4. Грачева Р.Е. Энциклопедия бухгалтерского учета/ Грачева Р.Е. – К.: Галицкие контракты, 2004. – 832 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. №242.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 року № 1327.
7. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за Міжнародними стандартами/ Голов С.Ф., Костюченко В.М. – К.: Екаунтінг, 2000. – 384 с.
8. В.Гойло Интеллектуальный капитал// Ежемесячный журнал. Выходит с июля 1957г. / - М.: Наука, 1998. – 166 с. – С.68 – 77. Интеллектуальна власність в Україні: правові засади та практика. - Наук. –практ.вид.: У 4-х т. /За заг. ред. О.Д.Святоцького. – Т.1: Право інтелектуальної власності /С.О. Довгий, В.С.Дроб'язко, В.О. Жаров та ін.; За ред. В.М. Литвина, С.О. Довгого. – К.: Видавничий Дім «Ін Юре», 1999. – 500с. – Бібліогр.: с.493 – 497, - С.21.
9. Пато інтелектуальної власності: Акад. курс: Підруч. для студ. вищих навч. закладів/ О.П. Орлюк, Г.О. Андрощук, О.Б. Бутнік-Сіверський та ін.; За ред. О.П. Орлюк, О.Д. Святоцького. - К.: Видавничий Дім «Ін Юре», 2007 – . С.74.