

ЗАКОНОДАВЧЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РОЗВИТКУ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ В УКРАЇНІ

Розглянуто світове та вітчизняне законодавче регулювання інтелектуального капіталу; нормативи нематеріальних активів на підприємстві: введення, облік, вибуття з обліку.

Рассмотрено мировое и отечественное законодательное регулирование интеллектуального капитала; нормативы нематериальных активов на предприятии: введение, учет, выбытие с учета.

The paper reviews the international and domestic legal regulation of intellectual capital; standards for enterprise's intangible assets, such as bringing into use, registration, charging off.

© І.В. Бриль, 2009

Проблема оцінки нематеріальних активів виникла в інформаційно насичених компаніях, у яких обсяг нематеріальних активів є невеликим, а інтелектуальний капітал – високим. Інвестори не були готові вкладати кошти у подібні компанії, і перед менеджерами постало завдання розрахунку їх нематеріальних активів доведення її до інвесторів для того, щоб створити адекватну картину із діяльності компанії [1-3].

Визначення інтелектуального капіталу, надане одним із перших його дослідників Т. Стюартом, свідчить про несумісність самої сутності інтелектуального капіталу з категоріями, що використовуються бухгалтерами й оцінщиками: “інтелектуальний капітал – це накопичені корисні знання”, “інтелектуальний матеріал, що сформований, закріплений за компанією і використовується для виробництва більш цінного майна”. Не всі неосяжні активи підприємства є втіленим знанням, природні фактори та благодатні зовнішні обставини також можуть створювати для підприємства актив [4; 5].

Зміст нематеріальних активів, що розглядаються в бухгалтерському сенсі, й інтелектуальної власності визначено в нормативних актах. А.М. Козирев та В.Л. Макаров підкреслюють, що поняття інтелектуального капіталу ніде у світі не закріплено жодним законодавчим актом, і це дозволяє дослідникам висловлювати найбільш неочікувані точки зору незважаючи на юридичні обмеження. Якщо врахувати, що більшість авторів сходяться в думці про те, що дослідження інтелектуального капіталу знаходяться на початковій стадії, то відсутність законодавчих обмежень є, з одного боку, корисною для продовження досліджень, з іншого – пояснювальною, оскільки відсутній єдиний підхід, необхідний для стандартизації понять, що обумовлює актуальність дослідження.

Мета статті – узагальнення світової та вітчизняної законодавчої бази з інтелектуального капіталу підприємства.

Об’єкти промислової власності, такі як винаходи, промислові зразки, корисні моделі та інші, – є стволом інтелектуального дерева людства, коріннями якого виступають закони природи, а листям – досягнення людства у галузі літератури та мистецтва [6, 243].

Будь-яке інтелектуальне дерево людства можна представити, як показано на рис. 1.

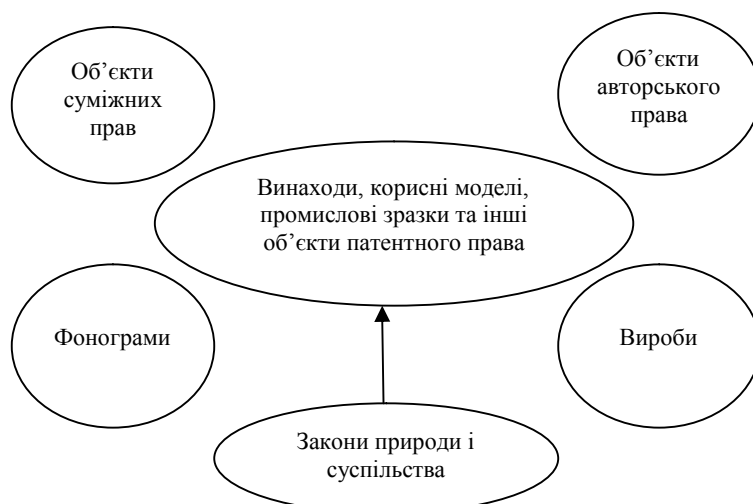


Рис. 1. Інтелектуальне дерево людства

Основним законом, відповідно до якого охороняється інтелектуальне дерево людства в Україні, є Конституція України. Згідно із ст. 41 Конституції України кожна людина має право володіти, користуватися й розпоряджатися результатом своєї інтелектуальної, творчої діяльності.

Охорона інтелектуального дерева людства здійснюється відповідно до Цивільного кодексу України, Господарського кодексу України та спеціального законодавства у сфері промислової власності (закон про промислові зразки і закон про винаходи) [6, 244].

Законодавчу базу України можна представити таким чином (рис. 2).

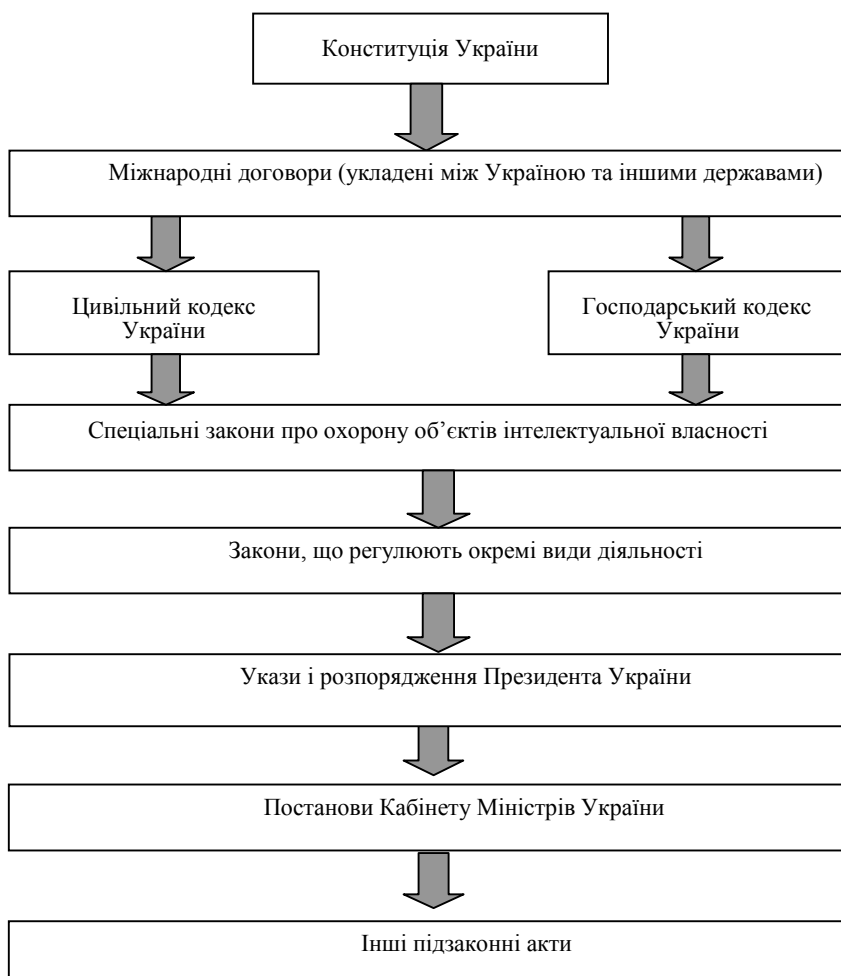


Рис. 2. Правове поле інтелектуального дерева людства

Охорона інтелектуальної власності як форми матеріалізації інтелектуального капіталу відмічена в загальному законодавстві України та закріплена такими законами і державними правовими документами:

1. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV.
3. Закон України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» від 15 грудня 1993 р. № 3689-XII.
4. Закон України «Про охорону прав на промислові зразки» від 15 грудня 1993 р. № 3688-XII.

5. Закон України «Про охорону прав на винаходи й корисні моделі» від 15 грудня 1993 р. № 3687-ХІІ.

6. Закон України «Про авторське право у суміжних правах» від 23 грудня 1993 р. № 3792-ХІІ.

7. Положення про державний реєстр свідоцтв України на знаки для товарів і послуг, затверджене наказом Міністерства освіти і науки України від 10 січня 2002 р. № 10.

8. Положення про державний реєстр патентів України на промислові зразки, затверджене наказом Міністерства освіти і науки України від 12 квітня 2001 р. № 290.

Також існують різноманітні інструкції, порядки, роз'яснення, правила, накази, регламенти та методичні рекомендації [6, 7].

Частиною національного законодавства є міжнародні договори та угоди, узгодження на обов'язковість застосування яких дала Верховна Рада України (ст. 10 ГКУ).

Міжнародне законодавство вперше дійшло згоди про необхідність охорони промислової власності, підписавши 20 березня 1883 р. Паризьку конвенцію (дата набуття чинності для СРСР – 1 червня 1965 р., для України – 25 грудня 1991 р.), у якій зазначається:

Ст. 1 (1). Країни, до яких застосовується дана Конвенція, утворюють Союз з охорони промислової власності.

Ст. 1 (2). Об'єктами охорони промислової власності є патенти на винахідництва, корисні моделі, промислові зразки, товарні знаки, знаки обслуговування, фірмові найменування і зазначення походження чи найменування міста походження, а також присікання недобросовісної конкуренції.

Ст. 1 (3). Промислова власність розуміється в найбільш широкому значенні та розповсюджується не тільки на промисловість і торгівлю у власному значенні слова, а також і на галузі сільськогосподарського виробництва і видобувної промисловості й на всі продукти промислового та природного походження, наприклад: вино, зерно, тютюновий лист, фрукти, худобу, копаліни, мінеральні води, пиво, квіти, борошно.

Ст. 1 (4). До патентів на винахідництва належать різноманітні види промислових патентів, що визнаються законодавством країн Союзу, наприклад: ввезені патенти, патенти на вдосконалення, додаткові патенти, свідоцтва тощо.

Паризька конвенція охоплює найбільш важливі питання охорони прав промислової власності. Офіційні тексти друкуються англійською, іспанською, італійською, німецькою, португальською, російською та іншими мовами, які визначить Асамблея. Документ складається із 30 статей [6, 8, 18].

Стосовно міжнародного законодавства існує також Мадридська угода про міжнародну реєстрацію знаків, прийнята у Мадриді 14 квітня 1891 р., та Ніщцька угода про Міжнародну класифікацію товарів та послуг для реєстрації знаків від 15 червня 1957 р., переглянута у Стокгольмі 14 липня 1967 р. і в Женеві 13 травня 1977 р. і змінена 28 вересня 1979 р. [6, 4].

Нормативне введення нематеріальних активів у бухгалтерський облік підприємств України було проведено у 1993 р. «Положенням про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні», затвердженим постановою КМУ від 03.04.1993 р. № 250.

При проведенні реформи бухгалтерського обліку у 1999 р. це було зроблено повторно, що затверджено наказом Мінфіну «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» від 18.10.1999 р. № 242 (П(С)БО 8) та нормативним документом – Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР. Це два основних документи, що регламентують порядок здійснення операцій із нематеріальними активами на підприємстві. Поняття нематеріальних активів, висвітлені в цих двох документах, наведено у табл. 1.

Таблиця 1

Поняття нематеріального активу

П(С)БО 8	Закон «Про оподаткування прибутку підприємств»
Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством із метою	Нематеріальний актив – об'єкт інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також аналогічні

використання протягом періоду більше одного року для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим особам	права, визначені відповідно до закону об'єктом права власності платника
--	---

На підприємстві нематеріальні активи можуть поступити як ззовні, так і бути створені на самому підприємстві.

У цілому можна виділити дві основні групи об'єктів, що можуть вважатися нематеріальними активами:

об'єкти інтелектуальної власності;

права користування майном.

У бухгалтерському обліку виокремлюють такі об'єкти нематеріальних активів:

право користування природними ресурсами;

право користування майном;

право на знаки для товарів та послуг;

право на об'єкти промислової власності (права на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, види рослин, порід тварин, компонування інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо);

авторські та суміжні права (права на літературні, художні, музичні твори, комп'ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), виконання, фоно-, відеограми, передачі (програми) організацій інформування);

незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи;

інші нематеріальні активи [7, 8-10].

У визначенні нематеріального активу, висвітленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 8 "Нематеріальні активи" необхідно виділити чотири основних критерії (табл. 2).

Таблиця 2

Економічний зміст критеріїв нематеріальних активів згідно із П(С)БО 8

Критерії	Економічний зміст
Немонетарність	Немонетарні активи – усі активи, крім коштів, їх еквівалентів і дебіторської заборгованості у фіксованій сумі коштів (п. 4 наказу Міністерства фінансів України "Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" від 07.07.1999 р. № 163")
Відсутність матеріальної форми	Актив не має форми матеріального активу, або матеріальний актив є лише засобом втілення нематеріального активу, при цьому матеріальний актив має вартість у багато разів меншу, ніж вартість самого нематеріального активу
Можливість ідентифікації	Ідентифіковані активи й обов'язки – придбані активи й обов'язки, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку "Баланс" (п. 4 П(С)БО 19)
Використання протягом періоду більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік)	Якщо нематеріальний актив передбачається використовувати протягом періоду менше одного року (операційного року), то він не може вважатися нематеріальним активом для цілей бухгалтерського обліку

Відповідно до п. 6 П(С)БО 8 придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує вірогідність отримання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена [7, 72-73].

Введення нематеріальних активів на підприємство може здійснюватися в результаті:
 придбання за кошти;
 створення власними силами;
 отримання як внеску у статутний фонд підприємства;
 безоплатного отримання, обміну тощо [7, 86].

Більш детально розглянемо нематеріальні активи, створені власними силами на підприємстві. Отже, підприємство може отримати нематеріальний актив у результаті його розробки. Згідно із п. 4 П(С)БО 8 розробкою є застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування нових і значно поліпшених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем чи послуг до початку їх виробництва або використання. Ці активи мають відображатися в балансі підприємства при виконанні таких умов:

підприємство має намір, технічну можливість і ресурси для доведення нематеріального активу до стану, готового для реалізації чи використання. На підприємстві видається наказ керівника про проведення розробок із метою створення і подальшого використання у виробничо-господарській діяльності нематеріального активу. У підприємства має бути технічна можливість для доведення активу до належного стану, для цього також необхідна наявність технічних ресурсів;

підприємство повинне мати можливість отримання майбутніх економічних вигід від використання (або реалізації) нематеріального активу – для виконання даної умови необхідно скласти техніко-економічне обґрунтування проекту або бізнес-план із розрахунком величини можливих майбутніх вигід;

підприємство повинне мати інформацію для правдивого визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріальних активів [7, 94].

Відповідно до п. 17 П(С)БО 8 первинна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, включає:

прямі витрати на оплату праці;

прямі матеріальні витрати;

інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням даного нематеріального активу та доведенням його до стану, готового для використання за призначенням (сплата за реєстрацію юридичного права, амортизації патентів, ліцензій тощо).

У вищезгаданому документі П(С)БО 8 також зазначено перелік витрат, що не можуть бути визнані нематеріальним активом підприємства, а мають бути списані в тому періоді, коли вони (ці витрати) відбулися на:

дослідження (заходи, що вживаються підприємством уперше з метою отримання і вивчення нових наукових і технічних знань);

підготовку та перепідготовку кадрів;

рекламу і просування продукції на ринку;

створення, реорганізацію і переміщення підприємства або його частини;

підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення знаків для товарів і послуг.

Підприємство ТОВ “Вуглересурс” ш. Тера м. Тореза здійснило витрати щодо створення комп'ютерної програми для ведення бухгалтерського й податкового обліку (табл. 3). На комп'ютерну програму як на об'єкт авторського права було отримано свідоцтво, з авторами підписані договори про передачу підприємству виняткових майнових прав на використання програми.

Таблиця 3

Витрати на створення комп'ютерної програми на підприємстві ТОВ “Вуглересурс” шахти Тера (податковий та бухгалтерський облік)

Зміст операції та напрями витрат	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
	ДТ рахунку	КТ рахунку		ВД	ВР
Списані за звітний період матеріали для розробки	154	209	300,00	-	-

комп'ютерної програми					
Нарахування амортизації на комп'ютерну техніку, використану при розробці	154	131	280,00	-	-
Заробітна плата робітників, зайнятих у розробці програми	154	661	2300,00	-	2300,00
Нарахування на заробітну плату (33,2%+1,5%+1,6%+1%)	154	65	857,90	-	857,90
Витрати з отримання авторського свідоцтва на створену програму	154	685	500,00	-	500,00
Підписані договори з авторами, комп'ютерна програма, введена в експлуатацію	125	154	4237,90	-	-

Нематеріальні активи, які вже поступили до підприємства, з часом змінюють свою вартість. Відбутися це може через збільшення корисності нематеріальних активів у результаті проведення деяких модернізацій. Остаточна вартість активу може знижуватися за рахунок амортизації, заходів, спрямованих на збереження первинної визначеної величини майбутніх економічних вигід від експлуатації нематеріального активу.

Вибуття нематеріальних активів із балансу підприємства може відбутися в результаті:
продажу;
безкоштовної передачі;
внесення у статутний фонд іншого підприємства;
ліквідації.

При списанні нематеріального активу має складатися акт вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів за формою НА-3, акт складається у двох екземплярах.

Остаточна вартість визначається з даних бухгалтерського обліку на останнє число місяця вибуття такого об'єкта. У рядку балансу "Правові умови вибуття (ліквідації) об'єкта права інтелектуальної власності з господарського обігу" вказуються причини вибуття – завершення строку дії майнових прав інтелектуальної власності, договору користування (ліцензії) тощо [7, 130].

Серед причин ліквідації нематеріальних активів можна виділити такі:

неможливість подальшого використання матеріального активу внаслідок його морального старіння, неефективності подальшого використання у виробничій діяльності підприємства;

порушення прав інтелектуальної власності на об'єкт третьою особою, що спричинило його повне знецінення (наприклад, це може стосуватися ноу-хау – публічне розголошення інформації, яка становить ноу-хау, моментально призведе до знецінення його як активу і зробить подальше використання безцільним).

На відміну від основних засобів, при ліквідації яких можуть бути отримані поворотні доходи (наприклад, металобрухт), при ліквідації нематеріальних активів поворотних доходів не виникає [7, 140].

Заслугує на увагу лист Державного департаменту інтелектуальної власності Міністерства освіти і науки України від 30.10.2002 р. № 16-07/3483 про ноу-хау у статутному фонді товариства.

У листі акцентується увага на тому, що внесення ноу-хау в установчий фонд товариства має бути оформлено ліцензійним договором на використання ноу-хау чи договором про передачу прав на ноу-хау.

Оцінка вартості ноу-хау має відбуватися з дотриманням норм Закону України "Про оцінку майна, майнових прав і оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 р. № 2658-III.

Нематеріальний актив списується з балансу в разі його вибуття або в разі продажу, безплатної передачі чи неможливості отримання підприємством у подальшому економічних вигід від його використання.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів нематеріальних активів визначається як різниця між доходами від вибуття та їх остаточною вартістю. Реєстри аналітичного обліку

вибулих нематеріальних активів додаються до документів, якими оформлені факти вибуття цих об'єктів [7, 260].

Висновки. Слід зазначити, що в нашій країні розроблено законодавчу базу лише щодо регулювання структурного капіталу (патенти, ліцензії, винаходи, авторські права та ін.) як складової інтелектуального капіталу підприємства. Елементи людського капіталу (знання, вміння, навички) або організаційного капіталу підприємства (корпоративна культура) не знайшли свого висвітлення у законодавстві України. Окремим недоліком вітчизняного та світового інтелектуального законодавства слід вважати відсутність висвітлення такого актуального поняття, як інтелектуальний капітал, інтелектуальний капітал підприємства, їх регулювання та законодавчий захист, що потребують подальшого детального дослідження.

Література

1. Кельчевская Н.Р., Павлов М.Е. Сущность интеллектуального капитала // Труды Всероссийского симпозиума по экономической теории / Институт экономики УрО РАН. – Екатеринбург, 2003. – С. 203-205.
2. Козырев А.Н., Макаров В.Л. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной стоимости. – М.: РИЦ ГШ ВС РФ, 2003.
3. Супрун В.А. Интеллектуальный капитал. Главный фактор конкурентоспособности экономики в XXI веке. – М.: Изд-во УРСС, 2006.
4. Просвирина И.И. Интеллектуальный капитал: новый взгляд на нематериальные активы // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 4.
5. Caddy I. Intellectual capital: recognizing both assets and liabilities // Journal of Intellectual capital. – 2000. – № 2. – Vol. 1. – P. 129-146.
6. Права интеллектуальной собственности в Украине. Промышленная собственность // Сб. систематизированного законодательства. – 2006. – Вып. 3. – 274 с.
7. Клименко А. Нематериальные активы: от приобретения до ликвидации. – Х.: Фактор, 2005. – 320 с.

Надійшла до редакції 16.12.2009 р.