

УДК 657(477)

РЕГУЛИРОВАНИЕ УЧЕТА ПРАВ ИНТЕЛЛЕКТУАЛЬНОЙ СОБСТВЕННОСТИ В УКРАИНЕ

канд. экон. наук, доц. И.А. БИГДАН
(Харьковский институт бизнеса и менеджмента)

Рассмотрены вопросы несогласованности нормативно-правовых актов в части учета, оценки, амортизации прав интеллектуальной собственности. Проанализирован и уточнен состав объектов прав интеллектуальной собственности, обоснована необходимость признания в учете прав на созданные торговые марки, расходы на исследования и рекламу. На основе анализа нормативных актов в части оценки прав интеллектуальной собственности обращено внимание на отсутствие механизма оценивания приобретенных нематериальных активов по справедливой стоимости в случае отсутствия активного рынка с целью зачисления на баланс предприятия. Выделены объекты прав, для которых оценка на сегодняшний день не имеет аналогов в отечественной учетной практике: фирменное наименование, коммерческая тайна, защита от недобросовестной конкуренции, веб-сайт. Определены расхождения в подходах к формированию амортизационной политики в части прав интеллектуальной собственности для целей учета и налогообложения.

Введение. В Украине продолжают процессы реформирования бухгалтерского учета, о чем свидетельствуют осуществленные в этом направлении важные мероприятия: принятие Закона Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине»; 34 национальных положений (стандартов) бухгалтерского учета; 9 национальных стандартов бухгалтерского учета в государственном секторе, гармонизированного с бюджетной классификацией; Плана счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций; Инструкции по его применению; Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету отдельных объектов; Налогового кодекса; переход банков на составление финансовой отчетности в соответствии с МСБУ и внедрение норм МСФО в методологию бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности банков; утверждение Стратегии применения Международных стандартов финансовой отчетности в Украине и Стратегии модернизации системы бухгалтерского учета в государственном секторе на 2007 – 2015 годы и другие. Внедрение принципов и методов МСФО в Украине осуществляется в условиях существующей системы государственного регулирования бухгалтерского учета [1]. Эта система функционирует в тесной связи с другими подсистемами регулирования: правового поля, оценки, налогообложения, статистики, аудита. Однако между этими подсистемами существует определенная несогласованность, что нарушает принципы системности и не может не влиять на процесс внедрения принципов и методик МСФО в бухгалтерский учет на уровне предприятий и организаций.

Постановка задачи. Вопросы правового регулирования учета прав интеллектуальной собственности заслуживают особого внимания, поскольку эти объекты, с одной стороны, все еще остаются относительно новыми для учетной практики и, как следствие, существует много проблем их признания и оценки, с другой стороны, интеллектуализация современного мира дает мощный импульс появлению новых объектов прав, что требует своевременного закрепления их правового и учетного статуса.

Целью исследования является анализ положений действующей нормативно-правовой базы в части несогласованности в вопросах учетного признания, оценки, амортизации прав интеллектуальной собственности.

Методы исследования. Методика исследования базируется на положениях и стандартах действующего правового, учетного, налогового законодательства, которые регламентируют порядок оценки, учета, амортизации прав интеллектуальной собственности, на научных разработках отечественных и зарубежных экономистов. В процессе исследования использовались международные стандарты учета, монография и диссертация автора, материалы международных научно-практических конференций.

Для достижения поставленной цели применялись общенаучные методы: наблюдения, сравнения, обобщения, конкретизации, сопоставления.

Результаты и их обсуждение. Состав объектов прав интеллектуальной собственности в Украине регламентируется нормативно-правовыми документами: Гражданским кодексом Украины (далее ГКУ) [2]; Положением (стандартом) бухгалтерского учета 8 «Нематериальные активы» (далее П(С)БУ 8) [3]; Национальным стандартом № 4 «Оценка имущественных прав интеллектуальной собственности» (далее Национальный стандарт № 4) [4]; Методическими рекомендациями по учету нематериальных активов в сфере кинопроизводства [5]; Инструкцией по заполнению форм первичной учетной документации по учету объектов прав интеллектуальной собственности (изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, компонентов (топографий) интегральных микросхем и рационализаторских предложений) [6] и др.

Проведенный анализ указанных нормативных актов показывает отсутствие единства в подходах, связанных с отнесением объектов к правам интеллектуальной собственности. Так, в статье 429 ГКУ приведен перечень объектов прав, и лишь в последующих статьях, например, 433 «Объекты авторского права», 449 «Объекты смежных прав», 458 «Право на научное открытие» содержится более подробная информация об объектах прав [2]. Он же (перечень) представлен и в Национальном стандарте № 4 [4]. Это позволяет выделить три группы прав интеллектуальной собственности: авторские и смежные с ними права, права промышленной собственности, права на индивидуализацию товаров, работ и услуг. Данная классификация представлена в П(С)БУ 8, при этом права на средства индивидуализации обозначены как права на коммерческие обозначения и коммерческие наименования.

В Методических рекомендациях по учету нематериальных активов в сфере кинопроизводства основной акцент сделан лишь на объекты авторских и смежных прав, а также объекты прав промышленной собственности – изобретение и полезную модель) [5]. Инструкция № 469 также предусматривает ведение первичного учета лишь по отдельным объектам прав промышленной собственности, хотя по названию документа она должна охватывать все виды прав интеллектуальной собственности [6].

Что же касается права на научное открытие, о нем упоминает лишь ГКУ. Права на защиту от недобросовестной конкуренции четко выделены в П(С)БУ 8, а в других нормативных актах дается только ссылка «на другие объекты, согласно законодательству принадлежащие к объектам интеллектуальной собственности». Права на веб-сайт, веб-страницу, веб-портал не значатся ни в одном из приведенных выше нормативных документов, хотя, по сути, являются объектами авторских прав. Отсутствует полнота и в раскрытии состава групп прав интеллектуальной собственности в П(С)БУ 8. Указание на «тому подобное» в пункте 5 Стандарта вызывает на практике затруднения в части ведения синтетического учета, осуществления амортизационной политики. Тем более что принятый Налоговый кодекс Украины устанавливает группы и пообъектный учет амортизации нематериальных активов [7].

Признание прав интеллектуальной собственности в качестве объектов учета осуществляется при условии получения в будущем экономических выгод и достоверного определения стоимости. Вместе с тем не признаются объектами прав интеллектуальной собственности права на созданные торговые марки, расходы на исследования, расходы на рекламу и продвижение продукции на рынке [3]. Эта позиция национального стандарта соответствует положениям МСБУ 38 «Нематериальные активы». Однако это противоречит принципу бухгалтерского учета «превалирование сущности над формой» и искажает оценку активов. Так, предприятие создает логотип товарной марки и с целью закрепления за собой исключительного права разрешать другим лицам ее использование, предотвращать или запрещать неправомерное ее использование оформляет заявку на регистрацию торговой марки в Госдепартаменте интеллектуальной собственности Украины для получения свидетельства. понесенные расходы документально подтверждаются актом выполненных работ, документами на уплату сбора за подачу заявки, государственной пошлины за выдачу свидетельства и сбора за публикацию информации о получении свидетельства. Свидетельство содержит все данные для идентификации права на торговый знак, стоимость которого будет включать все понесенные расходы. Таким образом, выполняются все требования П(С)БУ 8 в части признания права на торговую марку объектом учета. На практике законопослушные бухгалтеры указанные выше расходы списывают на расходы отчетного периода. Получается парадоксальная ситуация: предприятие использует в своей деятельности объект права – торговую марку в качестве знака на продукции, товаре, благодаря чему они активно продвигаются на рынке, завоевывают определенные его сегменты, а покупатель принимает решение о покупке. Но в финансовой отчетности этот ценный для предприятия актив отсутствует. В то же время предприятие обязано вести учет правоустанавливающих документов – свидетельств. Ведь их, по сути, можно отнести к бланкам строгой отчетности. Выходит, что учетные процедуры с правами на торговую марку завершены списанием их на расходы деятельности, а фактически права на использование торговой марки предприятием реализуются, к тому же подтверждающие их реальное существование документы находятся под контролем руководства.

Другим доводом в пользу необходимости признания прав на созданную торговую марку объектами нематериальных активов является то, что для их приобретения у предприятия-создателя покупатель должен получить документ – накладную, в которой должны быть четко прописаны наименование объекта права, его стоимость. Вместе с тем не ясно, какую накладную может оформить продавец, если в учете у него только правоустанавливающий документ – свидетельство, и как можно осуществить операцию продажи права, которое нигде не зафиксировано в учете.

В отличие от бухгалтерского, в налоговом учете все расходы по приобретению (изготовлению) нематериальных активов, в том числе указанных выше прав на созданные торговые марки не включаются в состав расходов для определения налогооблагаемой прибыли и подлежат амортизации.

Другим спорным моментом является признание расходов на исследования в составе нематериальных активов. В учете при определенных условиях могут быть признаны лишь активы, полученные в ре-

зультате разработки, что согласовывается с МСБУ 38. Однако если внимательно посмотреть на определение термина «исследования» – это исследования планируемые, то есть ожидаются в будущем выгоды – получение новых знаний. В то же время во всем мире эти знания рассматриваются как интеллектуальный капитал, который создает и умножает рыночную стоимость компаний. Следовательно, он должен и в Украине занять свое место среди других видов имущества. Расходы на исследования всегда можно документально подтвердить. До тех пор, пока не начата разработка нематериального актива, эти расходы следует отражать в составе капитальных инвестиций. По завершении разработки все понесенные расходы следует включить в первоначальную стоимость созданного объекта при соблюдении условий П(С)БУ 8. Если же результаты исследований не привели к получению новых знаний, их необходимо списать на расходы отчетного периода. В поддержку нашей позиции выступают Национальный стандарт № 4, Приказ Фонда государственного имущества Украины № 740 [8], которые регламентируют оценку научно-исследовательских и конструкторских разработок при затратном подходе. При определении текущей стоимости прав интеллектуальной собственности учитываются и расходы на рекламу, продвижение продукции на рынок.

Несоответствие нормативных документов наблюдается и в оценке стоимости объектов прав интеллектуальной собственности. П(С)БУ 8 содержит порядок формирования первоначальной стоимости приобретенных (созданных) объектов исходя из способа приобретения: за денежные средства – по исторической себестоимости; бесплатно, путем дарения, в обмен на неподобный актив, внесения в уставный капитал – по справедливой стоимости. Справедливой стоимостью прав интеллектуальной собственности считается их рыночная. Однако, учитывая уникальность и единичность многих объектов, а следовательно, отсутствие аналогов на рынке, в большинстве случаев определяется оценочная стоимость. Каких-либо пояснений относительно оценочных процедур в данном случае стандарт не содержит. В то же время Министерство культуры и туризма Украины, обобщив положения Национального стандарта № 4, в своих Методических рекомендациях по учету нематериальных активов кинопроизводства описывает особенности применения методических подходов оценки. Процедуры оценки отражены и в Методике оценки имущественных прав интеллектуальной собственности, утвержденной приказом Фонда государственного имущества Украины от 25.06.2008 № 740. Согласно приведенным выше нормативным документам оценочной стоимостью может признаваться текущая стоимость, текущая стоимость затрат на создание (приобретение) нового актива, подобного объекту оценки, или объекту, который есть идентичным объекту оценки. Что же касается Налогового кодекса, то он не содержит ни одной статьи в части формирования первоначальной стоимости нематериальных активов.

К сожалению, отечественная учетная практика не знает примеров оценивания прав на фирменное наименование, коммерческую тайну, защиту от недобросовестной конкуренции, веб-сайт, что не может не отражаться на качестве информации, предоставляемой внешним пользователям.

Не согласованы нормативные акты и по вопросам амортизации нематериальных активов. Несмотря на принятие Налогового кодекса Украины, который, казалось бы, в корне поменял ориентир – на сближение налогового учета с бухгалтерским, в вопросах амортизации указанных объектов отмечаются разные подходы к установлению срока их использования. В бухгалтерском учете срок устанавливается предприятием самостоятельно с учетом срока полезного использования подобного актива, предусматриваемого морального износа, правовых и иных ограничений относительно сроков его использования, ожидаемого способа использования актива предприятием, зависимости срока его использования от срока использования других активов предприятия. Кроме того, нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования амортизации не подлежат.

Налоговый кодекс с целью амортизации выделяет три группы прав интеллектуальной собственности и предписывает определение срока использования в соответствии с правоустанавливающими документами. При этом установлен минимально допустимый срок действия права пользования для объектов промышленной собственности – не менее 5 лет, авторских прав и смежных с ним прав – не менее 2-х лет. Если учетные правила разрешают пересматривать срок полезного использования и метод амортизации, то налоговое законодательство регулирует эти вопросы только в части основных средств.

Выводы. Реформирование бухгалтерского учета в Украине сопровождается принятием жизненно важных нормативно-правовых актов в области учета, оценки, налогообложения, а также пересмотром и внесением уточнений в действующие документы. Однако, как показывает анализ, остаются на сегодня несогласованными многие положения, что не способствует формированию релевантной информации для целевой аудитории, усложняет трансформацию украинской отчетности в соответствии с международными правилами. Особенно эта проблема коснулась относительно новых объектов бухгалтерского учета, среди которых следует выделить права интеллектуальной собственности в составе нематериальных активов. Отсутствует четкость в отнесении объектов к конкретной группе, не находят отражения в качестве активов права на созданные предприятиями торговые марки, расходы на исследования, рекламу, про-

движение товаров на рынке. Не разработан механизм оценки прав по справедливой стоимости в случае отсутствия активного рынка с целью их бухгалтерского учета. Проблематичным остается оценочный процесс прав на фирменное наименование, коммерческую тайну, защиту от недобросовестной конкуренции, веб-сайт. Отсутствуют единые подходы к амортизационной политике прав на интеллектуальную собственность.

Таким образом, несогласованность между П(С)БУ и многими нормативно-правовыми актами в конечном счете влияет на применение МСФО в Украине и требует её устранения.

ЛИТЕРАТУРА

1. Верига, А. Проблемные аспекты трансформации финансовой отчетности предприятий Украины в соответствии с принципами МСФО / А. Верига, А. Савро // Бухгалтерский учет и аудит. – 2010. – № 9. – С. 19 – 25.
2. Цивільний кодекс України. – Харків: ТОВ «Одісей», 2006. – С. 146 – 173.
3. Национальные стандарты бухгалтерского учета. Часть 1 // Все о бухгалтерском учете. – 2011. – № 10. – С. 44 – 48.
4. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.10.2007 № 1185.
5. Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів кіновиробництва: Наказ Міністерства культури і туризму України від 02.04.2008 № 353/0/16-08.
6. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 № 732.
7. Налоговый кодекс Украины // Все о бухгалтерском учете. – 2011. – № 1 – 3. – С. 354.
8. Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності: Наказ Фонда державного майна України від 25.06.2008 № 740.
9. Бигдан, И.А. Нематериальные активы: проблемы признания, учета и аудита: моногр. / И.А. Бигдан. – Харків, 2005. – 287 с.
10. Бигдан, І.А. Проблемні питання оцінки вартості інтелектуальних ресурсів / І.А. Богдан // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців: міжнар. наук.-практ. конф., 28 – 29 жовтня 2010 р.: [тези] / редкол.: О.І. Черевко [та ін.]; Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі. – Харків: ХДУХТ, 2010. – С. 53 – 54.

Поступила 25.02.2011

REGULATION OF THE ACCOUNT OF INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS IN UKRAINE

I. BIGDAN

The article looks at the issues of regulations inconsistency regarding accounting, valuation, amortization of intellectual property rights. The objects of intellectual property rights, have been analysed and specified the necessity to recognize the rights to established brands, spending on research and advertising has been substantiated. Based on the analysis of regulations in assessing the intellectual property rights attention is paid to the lack of mechanisms to evaluate the acquired intangible assets at fair value in absence of an active market to be enrolled in a balance sheet. Objects of rights for which the assessment to date has no analogues in the national accounting practice have been specified, among them corporate name, trade secrets, protection from unfair competition, website. Differences in the approaches to the formation of depreciation policy in terms of intellectual property rights for the purposes of accounting and taxation have been identified.