



АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ОБЛІКУ ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ В ПРОЦЕСІ КОМЕРЦІАЛІЗАЦІЇ

Панфйорова Лариса

*молодший науковий співробітник відділу промислової власності і комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності НДІ інтелектуальної власності НАПрН України, оцінювач об'єктів права інтелектуальної власності
ORCID: 0000-0002-3226-5113*

У статті розглядається питання відображення процесу комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності (ОПІВ) у системі бухгалтерського обліку. Запропоновано розглядати комерціалізацію ОПІВ як цілісний процес взаємопов'язаних етапів. Виділено особливості бухгалтерського обліку комерціалізації ОПІВ. Розглянуто питання відображення у системі бухгалтерського обліку процесу комерціалізації ОПІВ на етапі дослідження та розробки. Запропоновано вдосконалення методології обліку різних видів ліцензій. Надано рекомендації з обліково-аналітичного забезпечення процесу комерціалізації ОПІВ.

Ключові слова: інтелектуальна власність, об'єкти інтелектуальної власності, комерціалізація інтелектуальної власності, нематеріальні активи, ліцензійний договір

Постановка проблеми. В епоху інтелектуалізації економіки об'єкти права інтелектуальної власності відіграють вирішальну роль у становленні конкурентоспроможного підприємства на ринку. Ураховуючи тенденції до зростання кількості ОПІВ, що залучаються у господарський оборот суб'єктами підприємницької діяльності, на вітчизняних підприємствах не відбувається капіталізація витрат на всіх наявних ОПІВ, що унеможливає отримання повної, достовірної та своєчасної інформації про інтелектуальний потенціал підприємства, внесок кожного об'єкта інтелектуальної власності у прибуток підприємства через механізм їх комерціалізації. Створення та впровадження нових ідей і технологій гарантують підприємствам фінансову стабільність та отримання економічних вигод у майбутньому. Однак комерціалізація ОПІВ в Україні поки не набула широкі реалізації, що обумовлено передусім недостатньою увагою до цінності результатів інтелектуальної діяльності. Залучення інтелектуальної складової в економічний оборот підприємства, результатом чого є можливість отримання додаткового прибутку, захоплення нового сегмента ринку та задоволення потреб споживачів, являє собою комерціалізацію об'єктів права інтелектуальної власності. *Зважаючи на вказані зміни та динамічність ринкових процесів, актуалізується потреба у формуванні комплексного підходу до облікового відображення комерціалізації ОПІВ як цілісного процесу.*

Вітчизняні підприємства, безсумнівно, відчувають гострий дефіцит інформації, яка потрібна для вирішення завдань обліку, оподаткування та оцінки об'єктів права інтелектуальної власності. Складнощі в цьому питанні мають не лише українські підпри-

емства. Облік та оподаткування ОПІВ — міжнародна проблема. Тому дослідження останніх досягнень передової фахової думки в цій галузі є актуальним і стане в нагоді фахівцям тих підприємств, бізнес яких базується на сучасних інформаційних та інтелектуальних технологіях і супроводжується інтенсивною експлуатацією ОПІВ.

Літературний огляд. Попри високий рівень уваги науковців до ОПІВ у складі нематеріальних активів підприємства (НМА), питання бухгалтерського обліку комерціалізації ОПІВ досліджені недостатньо. Серед вітчизняних та зарубіжних науковців були широко висвітлені питання управління процесом комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності. Так, Н. Гришко, Ю. Скубак, Г. Нагорняк, І. Нагорняк, І. Жураковська, Л. Бражна, Н. Столярчук, О. Бутнік-Сіверський розкривають облікові аспекти окремих ОПІВ або етапів їх використання у процесі господарювання. Питання оцінки ОПІВ у складі необоротних активів підприємства розкриваються у дослідженнях Л. Ловінської [1]. Наразі в науковій літературі розглядаються окремі етапи, способи, елементи комерціалізації ОПІВ. На сьогодні актуалізуються дослідження питань бухгалтерського обліку комерціалізації ОПІВ як цілісного процесу, що дасть змогу отримати повне обліково-аналітичне забезпечення всіх її етапів.

Метою дослідження є теоретичні, методологічні та практичні засади бухгалтерського обліку комерціалізації ОПІВ як цілісного процесу. Для досягнення поставлених цілей необхідно виконати ряд завдань: дослідити особливості бухгалтерського обліку комерціалізації ОПІВ як цілісного процесу та відображення у системі бухгалтерського обліку процесу комерціалізації ОПІВ поетапно; удосконалити методологію обліку різних видів ліцензій, зважаючи на правову основу використання ліцензійних договорів.

Виклад основного матеріалу. Комерціалізація інтелектуальної власності — це процес набуття відносин з приводу використання інтелектуальної власності в ринковій економіці, які отримують інституційне оформлення в угодах щодо прав на об'єкти інтелектуальної власності як специфічні товари, введені в господарський оборот. Найбільш розповсюдженими на сьогодні способами комерціалізації ОПІВ, за яких відбувається переуступка або передання частини прав, є франчайзинг та ліцензійна діяльність.

Зважаючи на те що бухгалтерський облік є чіткою логічною системою, яка відображає всі господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, доцільно процес комерціалізації ОПІВ розглядати поетапно, що дасть змогу отримувати деталізовані дані для проведення подальших зіставлень, аналізу та контролю за такою діяльністю. Узагальнивши наукову полеміку вітчизняних і зарубіжних науковців щодо етапів комерціалізації ОПІВ, пропонуємо розглядати її як окремий процес у системі бухгалтерського обліку підприємства, що охоплює діяльність підприємства від моменту формування ідеї до отримання прибутку від її реалізації на ринку. Це дає підстави виділити такі етапи комерціалізації ОПІВ:

- ініціювання — обґрунтування, відбір ідеї, ціни, дослідження ринку, прогноз доходів від реалізації ОПІВ, розробка техніко-економічного обґрунтування;
- придбання (створення) ОПІВ — реєстрація прав на об'єкти інтелектуальної власності, введення в господарський оборот ОПІВ у складі нематеріальних активів;
- використання у власній діяльності — комерційна експлуатація з метою виробництва готової продукції або надання послуг;
- маркетинг ОПІВ — рекламні дії, заходи стимулювання збуту, формування клієнтської бази;
- реалізація ОПІВ на ринку — вибір способу комерціалізації ОПІВ.

Базуючись на запропонованих етапах комерціалізації ОПІВ, облік цього процесу можна поділити на окремі блоки (табл. 1).

Таблиця 1

Характеристика етапів комерціалізації ОПІВ за об'єктами бухгалтерського обліку

Етап	Характеристика етапу	Об'єкт обліку
Облік ініціювання	Розробка концепції інноваційної продукції, формування ідеї, розробка прототипу інноваційного продукту, аналіз ризиків, дослідження ринку (аналіз конкурентів), розрахунок прогнозу доходів від реалізації ОПІВ, написання бізнес-плану, пошук необхідних фінансових, кадрових, матеріальних, інформаційних та інших ресурсів	Витрати на проект (заробітна плата найманим працівникам, послуги сторонніх організацій, відсотки за користування кредитами банку тощо)
Облік придбання (створення) ІВ	Створення чи придбання ІВ, формування його собівартості або первісної вартості, реєстрація та охорона прав на ОПІВ, зарахування на баланс підприємства	Капітальні інвестиції, первісна вартість ОПІВ у складі нематеріальних активів
Облік використання ОПІВ у власній діяльності	Використання ОПІВ у власній діяльності підприємства (у власному виробництві)	Амортизаційні нарахування, витрати від зменшення корисності, дооцінка або уцінка, роялті, що сплачуються
Облік маркетингу ОПІВ	Рекламні дії та заходи щодо стимулювання збуту інтелектуального продукту, участь у тематичних виставках, систематичне проведення маркетингового дослідження	Збутові витрати, зокрема витрати на маркетинг; службові відрадженьня
Облік передачі майнових прав ІВ на ринку	Реалізація ОПІВ на ринку економічно доцільними способами комерціалізації	Ліцензійні договори (ліцензії) та договори концесії на окремі ОПІВ, франшиза, доходи, пов'язані з отриманням роялті, корпоративні права

Складено автором на основі джерела: Уманців Г., Мартинів І. Облік об'єктів права інтелектуальної власності. Вісник КНТЕУ. 2017. № 4. С. 144.

Основними нормативними документами, якими слід користуватися суб'єктам господарської діяльності у питаннях оприбуткування ОПІВ у складі нематеріальних активів, є Цивільний кодекс України (ЦК України) [2], Закон України «Про авторське право і суміжні права» [3], П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» [4] та наказ Міністерства фінансів України № 1327 від 16 листопада 2009 року «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів» [5].

Згідно з визначенням П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» п. 4 нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Облік НМА (як бухгалтерський, так і податковий) ведеться щодо кожного об'єкта за окремими групами (Див. табл. 2). Щоправда, у податковому обліку, на відміну від бухгалтерського, на деякі НМА встановлено мінімальні строки. У бухобліку для нарахування амортизації нематеріальних активів підприємство може застосовувати строки їх корисного використання, встановлені податковим законодавством (п. 26 П(С)БО 8).

Таблиця 2

Групи об'єктів нематеріальних активів

Окрема група НА, бухгалтерський облік	Характеристика	Субрахунок бухобліку	Окрема група НА, податковий облік	Строк дії права користування, податковий облік
Права користування природними ресурсами	Право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище тощо	121 «Права користування природними ресурсами»	Група 1 — права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище)	Відповідно до правостановлюючого документа
Права користування майном	Право користування земельною ділянкою відповідно до земельного законодавства, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо	122 «Права користування майном»	Група 2 — права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо)	Відповідно до правостановлюючого документа
Права на комерційні позначення	Права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	123 «Права на комерційні позначення»	Група 3 — права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа
Права на об'єкти промислової власності	Право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	124 «Права на об'єкти промислової власності»	Група 4 — права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компонування (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, зокрема ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа, проте не менш як 5 років

Таблиця 2
Продовження

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) організації мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	125 «Авторське право та суміжні з ним права»	Група 5 — 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), фонограми, відеограми, передачі (програми) організації мовлення тощо), крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті	Відповідно до правостановлюючого документа, проте не менш як 2 роки
Інші нематеріальні активи	Право на провадження діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	127 «Інші нематеріальні активи»	Група 6 — інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правостановлюючого документа

Складено автором на основі джерела: О. Водоп'янова. Нематеріальні активи в обліку підприємства. Журнал «Дебет-Кредит» № 48. 2012.
URL: <https://online.dtkk.ua/2012/48/62891>

Слід звернути увагу, що згідно з пп. 145.1.1 Податкового кодексу України [6], якщо відповідно до правостановлюючого документа строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк становить 10 років безперервної експлуатації.

НМА, отримані внаслідок розробок

Облік НМА залежить від природи виникнення активу. Від джерела появи залежить також документальне оформлення. Нематеріальний актив можна *придбати* (також варіантом придбання є отримання дозволу на використання об'єкта права інтелектуальної власності (ліцензія) на умовах, визначених за взаємною згодою сторін); *самостійно створити* або *отримати як внесок до статутного капіталу юридичної особи* (майнові права інтелектуальної власності можуть бути вкладом до статутного капіталу юридичної особи, ч. 3 ст. 424 ЦК України).

У разі самостійного створення ОПІВ підприємство повинно відображати всі понесені витрати у складі витрат на дослідження та розробки. Слід зазначити, що у п. 9 П(С)БО 8 вказано, що не визнаються нематеріальним активом витрати на заплановані підприємством дослідження, проведені ним уперше з метою отримання та освоєння нових наукових і технічних знань. Таким чином, розробки та дослідження в обліку мають різні наслідки: витрати на дослідження списуються на витрати підприємства, а витрати на розробку за виконання певних умов капіталізуються у вартості НМА. Тому підприємцю необхідно чітко розрізняти дослідницьку фазу і фазу розробки.

Для прояснення ситуації, скористаємося нормами, викладеними у МСБО 38 [7], яким національні П(С)БО не можуть суперечити. МСБО 38 поділяє науково-дослідні роботи на дослідження і розробки. Наукові дослідження і розробки спрямовані на розвиток знань. Тому, незважаючи на те що у результаті науково-дослідної діяльності

може бути створений актив, який має матеріально-речову форму (наприклад, науково-технічний звіт), матеріальний елемент цього активу є вторинним стосовно його нематеріального елемента, а саме до знань і технологій, які в ньому містяться. Дослідження — це оригінальні та планові досліді, які мають на меті отримання нових наукових або технічних знань. Розробки — це застосування результатів досліджень або інших знань у плануванні або проектуванні виробництва нових чи суттєво вдосконалених матеріалів, пристроїв, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їх комерційного виробництва чи використання.

Розуміючи всю складність розподілу цих видів робіт, МСБО 38 рекомендує у тому випадку, коли підприємство не може розмежувати стадію дослідження і стадію розробки, витрати зі створення нематеріального активу враховувати так, ніби вони були понесені лише на стадії дослідження.

Зазначимо, що на сьогодні питання планування, калькуляції кошторисної вартості наукових (науково-технічних) робіт (ННТР) не врегульоване законодавством. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20 липня 1996 року № 830 [8], яке використовувалося установами та організаціями у процесі планування кошторисної вартості досліджень і розробок, у зв'язку з невідповідністю сучасним підходам та нормам, що діють у цій сфері, втратило чинність 1 січня 2020 року. Порядок планування, фінансування, контролю за виконанням та впровадженням ННТР затверджується по кожній галузі (відомчий документ), що фінансуються за рахунок коштів Державного бюджету України в спеціально уповноваженому центральному органі виконавчої влади. Плани ННТР розробляються згідно з пріоритетними напрямками наукових досліджень та робіт профільного міністерства, відповідно до завдань, що ставляться перед міністерством. Підприємства галузей спираються на порядок, затверджений відомчими документами.

Проте серед наукової спільноти немає єдиного підходу до бухгалтерського обліку витрат на ННТР. Більшість авторів пропонують зараховувати всю суму витрат на ННТР до поточних витрат, тим самим розроблюючи аналітичні рахунки до субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки». Якщо підприємство використовує рахунки 8 класу «Витрати за елементами», то вітчизняні науковці [9, с. 246] пропонують ввести рахунок 86 «Витрати на інноваційні процеси». Меншу популярність серед вітчизняних науковців має метод капіталізації витрат на етапі розробки та віднесення витрат до поточних на етапі дослідження. Метод повної капіталізації витрат на ННТР пропонують англійські науковці [10, с. 336], що характеризує західну систему бухгалтерського обліку, покликану збільшувати ринкову вартість капіталу, а не лише примножувати прибутки.

Пропонується вирішити питання щодо уточнення складу витрат для кожного окремого підприємства шляхом відображення в його обліковій політиці (*Див. табл. 3*):

Рішення щодо визначення таких витрат пропонується приймати не тільки бухгалтерам, а й окремим фахівцям фінансово-аналітичного сектору.

Придбані НМА

Як визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», придбані об'єкти інтелектуальної власності (ОІВ) обліковуються у складі нематеріальних активів підприємства. Усі витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням ОІВ (ціна/вартість придбання (без урахування торговельних знижок), мита, непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню, та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням та доведенням активу до стану, у якому він придатний до використання за призначенням), включаються до його первісної вартості та накопичуються на калькуляційному рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Сформована первісна вартість нематеріальних активів списується з 15 рахунку «Капітальні інвестиції» на рахунок 12 «Нематеріальні активи» у момент їх придатності до використання за призначенням. З цього моменту актив

Таблиця 3

Елементи облікової політики щодо витрат на ННТР

Об'єкт обліку	Етап	Елемент облікової політики	Приклад
Витрати зі створення об'єктів інтелектуальної власності	Дослідження	Склад витрат на етапі дослідження; вибір класу рахунків для обліку витрат; розробка статей калькуляції	Витрати на наймання працівників, їх навчання, підвищення кваліфікації, витрати на участь у виставках, семінарах, конференціях
	Розробка	Склад витрат на етапі розробки; вибір класу рахунків для обліку витрат; розробка статей калькуляції	Витрати на матеріали, напівфабрикати, комплектуючі та послуги, використані чи спожиті під час генерування нематеріального активу, витрати на виплати працівникам, які виникають унаслідок генерування нематеріального активу, гонорари за реєстрацію юридичного права

Складено автором на основі джерела: Уманців Г., Мартинів І., Облік об'єктів права інтелектуальної власності. Вісник КНТЕУ. 2017. № 4. С. 144.

вважається таким, що використовується на підприємстві. Облік використання ОІВ у власній діяльності пов'язаний з доходами та витратами, що отримує та несе підприємство у цьому процесі. Так, на нематеріальні активи, що використовуються підприємством, нараховується амортизація. Оскільки об'єкти інтелектуальної власності обліковуються у складі нематеріальних активів, вони відображаються на балансі підприємства більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він більше року), що може зумовлювати, крім накопичення амортизації, моральний знос. Саме це вимагає періодичного уточнення їх балансової вартості шляхом проведення переоцінки. Однак для тих ОІВ, щодо яких відсутній термін корисного використання та не нараховується амортизація, процес переоцінки не передбачений. Натомість, щоб відобразити такі об'єкти за переоціненою вартістю, національним законодавством запропоновано проводити їх тестування на предмет зміни потенційної корисності, що регламентується Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» [11] та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку 36 [12] з однаковою назвою «Зменшення корисності активів». Відповідно до п. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 підприємства повинні щороку на дату складання балансу оцінювати активи на предмет зміни їх потенційної корисності, що доцільно проводити під час щорічної інвентаризації.

Як слушно зазначають науковці, не варто ототожнювати процес переоцінки активів із зменшенням їх корисності [13, с. 134; 7, с. 141]. Основна відмінність між цими поняттями полягає у тому, що процес переоцінки зумовлений зміною справедливої вартості активу, а для відображення процесу зменшення корисності у системі бухгалтерського обліку необхідно провести ряд економічних розрахунків, що мають досить повну аргументацію. На етапі маркетингу ОПІВ об'єктами обліку виступають такі витрати підприємства на рекламні дії та заходи, як стимулювання збуту та формування клієнтської бази, а також витрати на відрядження, участь у тематичних виставках, систематичні маркетингові дослідження.

Зважаючи на те що такі витрати належать до збутових, для їх обліку передбачено рахунок 93 «Витрати на збут» за методикою, регламентованою Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [14]. Етап реалізації ОІВ на ринку по суті являє собою безпосередньо комерціалізацію об'єктів інтелектуальної власності.

Правова основа використання ліцензійних договорів регулюється гл. 75 ЦК України «Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності», а договорів комерційної концесії — гл. 76 ЦК України «Комерційна концесія» та гл. 36 Господарського кодексу України [15] «Використання у підприємницькій діяльності прав інших суб'єктів господарювання (комерційна концесія)».

Відповідно до пп. 2.13, 2.14 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, регламентовано методологію обліку лише невиключної ліцензії та зазначено, що ліцензіар обліковує ліцензію у складі НМА, зробивши у аналітичному обліку відповідні записи, а ліцензіат повинен відобразити ліцензію на позабалансовому рахунку. Зважаючи на наявність певних схожих рис між ліцензійним договором та договором найму, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [16] передбачено 01 позабалансовий рахунок «Орендовані оборотні активи». Тому пропонується обліковувати невиключні ліцензії у ліцензіата на субрахунку 011 «Права на використання об'єктів інтелектуальної власності» з подальшим відкриттям аналітичних рахунків з отриманих прав на використання об'єктів інтелектуальної власності.

Нагальним питанням, що потребує вирішення на законодавчому рівні, є регламентація методології обліку виключної ліцензії, за якої ліцензіар відображатиме її на позабалансовому рахунку, а ліцензіат — у складі нематеріальних активів [17, с. 323]. Чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не передбачено рахунок для обліку наданої виключної ліцензії у ліцензіара. Дослідивши питання обліку та аудиту інноваційної діяльності в науково-дослідних установах, Н. М. Столярчук пропонує ввести субрахунок 061 «Передані ОІВ за ліцензійними договорами» рахунку 06 «Передані (видані) активи відповідно до законодавства» для подальшого контролю наданих виключних прав у момент дії ліцензійного договору [18, с. 59]. Адаптуючи цю пропозицію для суб'єктів господарювання приватного сектору та зважаючи на вже розроблені позабалансові рахунки, автор пропонує ввести субрахунок 061 «Права на використання об'єктів інтелектуальної власності» до рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані», оскільки підписаний ліцензійний договір є певною гарантією підприємства отримати у наступному платіж за надане право на використання ліцензії.

При обліку невиключної, одиначної та субліцензії один і той самий актив одночасно відображається на балансі двох або більше підприємств, що зумовлено такими характерними рисами інтелектуальної власності, як можливість одночасного використання інтелектуального продукту багатьма суб'єктами, незначною собівартістю та тиражуванням [19, с. 146].

Таким чином, пропонується розширити методіку облікового відображення ліцензій на підприємстві залежно від особливостей кожного з видів (*Див. табл. 4*).

Розглянуті особливості відображення процесу комерціалізації ОІВ потребують, з точки зору нормативно-правового регулювання, чіткої регламентації щодо обліку різних видів ліцензій (виключної, невиключної, одиначної, субліцензії) на рахунках ліцензіара та ліцензіата, уточнення складу витрат на ННТР тощо.

Висновки. Дослідивши особливості обліку комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності, пропонуємо розглядати її як цілісний процес у системі бухгалтерського обліку, що дасть змогу надавати достовірну обліково-аналітичну інформацію для ухвалення ефективних управлінських рішень, поділити процедури бухгалтерського обліку комерціалізації ОПІВ на окремі блоки, а саме облік: придбання (створення) об'єктів інтелектуальної власності; використання об'єктів інтелектуальної власності; маркетинг інтелектуальної власності; передавання майнових прав об'єктів інтелектуальної власності на ринку. На основі розгляду особливостей відображення у системі

Таблиця 4

Облікове відображення різних видів ліцензій для кожної сторони ліцензійного договору

Сторона	Відображення в обліку	Вид ліцензії			
		Виключна	Невиключна	Одинична	Субліцензія
Ліцензіар (орендодавець)	На балансі		+	+	+
	Поза балансом	+			
Ліцензіат (орендатор)	На балансі	+		+	+
	Поза балансом		+		

Складено автором на основі джерел: Метьюз М. Р., Перера М. Х. Б. Теорія і розвиток бухгалтерського обліку: підручник. Мельбурн: Нельсон, 1996. С. 149; Жураковська І. В. Облік ліцензійної діяльності на право користування сортом рослин: міжнародний та національний досвід. Економіка АПК. 2009. № 2. С. 103.

бухгалтерського обліку процесу комерціалізації ОПІВ за його етапами, нами встановлено, що необхідно уточнити склад витрат на ННТР. Пропонуємо це вирішити шляхом відображення в обліковій політиці таких елементів, як склад витрат на етапі дослідження та розробки, вибір класу рахунків для обліку витрат, розробка статей калькуляції.

Удосконалення методології обліку різних видів ліцензій (виключної, невиключної, одиничної, субліцензії) потребує, передусім, її нормативно-правового регулювання щодо відображення на рахунках ліцензіара та ліцензіата.

За результатами проведених досліджень пропонуємо:

- обліковувати невиключні ліцензії у ліцензіата на субрахунку 011 «Права на використання об'єктів інтелектуальної власності» з подальшим відкриттям аналітичних рахунків щодо отриманих прав на використання об'єктів інтелектуальної власності;
- ввести субрахунок 061 «Права на використання об'єктів інтелектуальної власності» до рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані», оскільки підписаний ліцензійний договір є певною гарантією підприємства отримати у наступному платіж за надане право на використання ліцензії.

Зважаючи на проведені дослідження та розроблені пропозиції, предметом подальших пошуків мають стати питання бухгалтерського відображення способів комерціалізації об'єктів права інтелектуальної власності, бухгалтерського обліку витрат на ННТР, системи рахунків та субрахунків щодо обліку об'єктів інтелектуальної власності, відображення результатів комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності у звітності. На особливу увагу заслуговують також питання обліково-аналітичного забезпечення процесу комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності.

Перелік використаних джерел

1. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.
2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text> (дата звернення: 03.09.2023 р.).

3. Про авторське право і суміжні права : Закон України № 2811-IX від 01 грудня 2022 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2811-20#Text> (дата звернення: 15.04.2023 р.).
4. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України № 242 від 18.01.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text> (дата звернення: 10.08.2023 р.).
5. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України № 1327 від 16.11.2009. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text> (дата звернення: 12.08.2023 р.).
6. Податковий кодекс України : Закон України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 03.09.2023 р.).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 Нематеріальні активи. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення: 10.08.2023 р.).
8. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, затверджене постановою Кабінету Міністрів України від 20 липня 1996 р. № 830. — Втрата чинності від 01.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/830-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.08.2023 р.).
9. Гришко Н. В., Скубак Ю. А. Бухгалтерська модель обліку інноваційних витрат промислових підприємств. Сталий розвиток економіки. 2013. № 1 (18). С. 242–248.
10. Метьюз М. Р., Перера М. Х. Б. Теорія і розвиток бухгалтерського обліку: підручник. Мельбурн: Нельсон, 1996. 402 с.
11. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів» : наказ Міністерства фінансів України № 817 від 24.12.2004. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05#Text> (дата звернення: 18.08.2023 р.).
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36). Зменшення корисності активів IASB; Стандарт : Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text (дата звернення: 18.08.2023 р.).
13. Литвинець Ю. І. Зменшення корисності активів: методика розрахунку та документальне оформлення. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2016. № 15. С. 141–144.
14. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 20.08.2023 р.).
15. Господарський кодекс України : Закон України № 436-IV від 16.01.2003. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 03.09.2023 р.).
16. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 20.08.2023 р.).
17. Діба В. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : монографія. Київ : КНЕУ, 2015. 428 с.
18. Столярчук Н. М. Облік і внутрішній аудит інноваційної діяльності в науково-дослідних установах : монографія. Київ: ІАЕ, 2016. 196 с.

19. Нагорняк Г., Нагорняк І. Проблеми відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності у системі інноваційної діяльності та шляхи їх вирішення. *Галицький екон. вісн.* 2011. № 1 (30). С. 143–15.

Panfiorova Larisa

Junior researcher of the department of industrial property and commercialization of intellectual property objects of the Intellectual Property Scientific Research Institute of the National Academy of Legal Sciences of Ukraine, evaluator of objects of intellectual property law

Actual Issues of Accounting for Intellectual Property Rights Objects

In the conditions of intellectualization of the economy, intellectual property objects (IPOs) play a decisive role in shaping the competitiveness of the enterprise in the market. Taking this into account, the need to formulate an integrated approach to reflecting in accounting the process of their commercialization as a holistic process.

Analysis of recent researches and publications has revealed that despite the high attention of scientists to intellectual property objects as part of intangible assets of the enterprise, the issue of accounting of the commercialization of intellectual property objects as a process is not studied sufficiently.

The aim of the paper is to highlight the theoretical, methodological and practical principles of accounting for the commercialization of intellectual property objects as a holistic process.

The article is devoted to questions of displaying the process of IPO commercialization in the accounting system. It was proposed to consider the commercialization of IPO as an integral process of interconnected stages. The stages of IPO commercialization by the objects of accounting were described. The peculiarities of accounting for the commercialization of intellectual property objects were highlighted.

Practical recommendations for the reflection in the accounting system of certain methods of IPO commercialization were given.

While investigating the peculiarities of accounting for the commercialization of intellectual property, it was proposed to consider it as a holistic process in the accounting system, which will provide reliable accounting and analytical information to make effective managerial decisions. Considering the peculiarities of reflecting in the accounting system the process of commercialization of IPR by its stages, it is established that it is necessary to clarify the composition of expenses for R&D by reflecting in the accounting policy such elements as the composition of expenses at the research and development stage. Proposals on accounting for different types of licences (exclusive, non-exclusive, single, sublicense).

Keywords: intellectual property, intellectual property objects, intellectual property commercialization, intangible assets, licence agreement

Подано / Submitted: 14.09.2023

Доопрацьовано / Revised: 22.11.2023

Прийнято до публікації / Accepted: 30.11.2023