

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.1:347.211

УМАНЦІВ Галина, к. е. н., доцент кафедри обліку та оподаткування
Київського національного торговельно-економічного
університету

МАРТИНІВ Ірина, аспірант кафедри обліку та оподаткування Київського
національного торговельно-економічного університету

ОБЛІК ОБ'ЄКТІВ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ

Розглянуто питання відображення процесу комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності (ОІВ) у системі бухгалтерського обліку. Запропоновано розглядати комерціалізацію ОІВ як цілісний процес взаємопов'язаних етапів. Виділено особливості бухгалтерського обліку комерціалізації ОІВ. Наведено практичні рекомендації щодо відображення у системі бухгалтерського обліку окремих способів комерціалізації ОІВ.

Ключові слова: інтелектуальна власність, об'єкти інтелектуальної власності, комерціалізація об'єктів інтелектуальної власності, франчайзинг, ліцензійний договір.

Уманцев Г., Мартыниев И. Учет объектов права интеллектуальной собственности. Рассмотрены вопросы отображения процесса коммерциализации объектов интеллектуальной собственности (ОИС) в системе бухгалтерского учета. Предложено рассматривать коммерциализацию ОИС как целостный процесс взаимосвязанных этапов. Выделены особенности бухгалтерского учета коммерциализации ОИС. Приведены практические рекомендации касательно отображения в системе бухгалтерского учета отдельных способов коммерциализации ОИС.

Ключевые слова: интеллектуальная собственность, объекты интеллектуальной собственности, коммерциализация объектов интеллектуальной собственности, франчайзинг, лицензионный договор.

Постановка проблеми. В епоху інтелектуалізації економіки об'єкти інтелектуальної власності (ОІВ) відіграють вирішальну роль у становленні конкурентоспроможного підприємства на ринку. Враховуючи тенденції до зростання кількості ОІВ, що залучаються у господарський оборот суб'єктами підприємницької діяльності, на вітчизня-

них підприємствах не відбувається капіталізація витрат на усіх наявних ОІВ, що унеможлиблює 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 вигід у майбутньому. Однак комерціалізація ОІВ в Україні поки не набула широкої 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 інтелектуальної власності. Зважаючи на зазначені зміни та динамічність ринкових процесів, актуалізується потреба у формуванні комплексного підходу до облікового відображення процесу комерціалізації ОІВ як цілісного процесу.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Попри високу увагу науковців до ОІВ у складі нематеріальних активів підприємства, питання бухгалтерського обліку комерціалізації ОІВ висвітлюються недостатньо. Серед вітчизняних та зарубіжних науковців набули широкого відображення питання щодо управління процесом комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності в цілому. Так, Г. Ступнікер, В. Первушин, Р. Косцик, М. Коваженков, Я. Бганцева, Є. Усова, А. Лихолетов, В. Лихолетов, М. Пестунов [1–6] розглядають проблеми управління ОІВ у складі нематеріальних активів. В свою чергу, Л. Бражна, Н. Гришко, Ю. Скубак, І. Жураковська, Г. Нагорняк, І. Нагорняк, О. Височан, Н. Столярчук, Ю. Серпенінова [7–13] розкривають облікові аспекти окремих ОІВ або етапів їх використання у процесі господарювання. У той же час, О. Сапрунова [14], А. Цюцяк [15] займаються дослідженням податкових аспектів операцій, пов'язаних з ОІВ, у складі нематеріальних активів. Питання оцінки ОІВ у складі необоротних активів підприємства розкриваються у дослідженнях Л. Ловінської [16]. Наразі в науковій літературі розглядаються окремі етапи, способи, елементи комерціалізації ОІВ. Відтак, на сьогодні актуалізуються дослідження питань бухгалтерського обліку комерціалізації ОІВ як цілісного процесу, що дозволить надати повне обліково-аналітичне забезпечення усіх її етапів.

Метою статті є теоретичні, методологічні та практичні засади бухгалтерського обліку комерціалізації ОІВ як цілісного процесу.

Для досягнення поставлених цілей необхідно виконати ряд завдань: дослідити особливості бухгалтерського обліку комерціалізації ОІВ як цілісного процесу та відображення у системі бухгалтерського обліку процесу комерціалізації ОІВ поетапно; удосконалити мето-

дологію обліку різних видів ліцензій, зважаючи на правову основу використання ліцензійних договорів.

Матеріали та методи. Проведене дослідження ґрунтується на таких методах пізнання, як: аналіз, синтез, дедукція та аналогія, формалізації, гіпотетичному, герменевтичному.

Результати дослідження. Комерціалізація інтелектуальної власності – це відносини з приводу використання інтелектуальної власності в ринковій економіці, які набувають інституційного оформлення в угодах щодо прав на об’єкти інтелектуальної власності як специфічного товару, введеного у господарський оборот [17, с. 306].

Найбільш розповсюдженими на сьогодні способами комерціалізації ОІВ, за яких відбувається переуступка або передання частини прав, є франчайзинг та ліцензійна діяльність. За даними Державної служби статистики України, у 2015 р. зареєстровано 2086 договорів щодо розпоряджання майновими правами на об’єкти промислової власності. Відносно 2000 р. цей показник виріс у 6 разів, а порівняно з 2010 р. – на 14 %. У 2015 р. загалом до державних реєстрів внесено відомості про 25 805 договорів щодо розпоряджання майновими правами власності, зокрема 5 440 договорів на винаходи і корисні моделі, 19 076 – на знаки для товарів і послуг, 1 289 – на промислові зразки. Кількість зареєстрованих договорів про передавання права власності на винаходи збільшилась на 10 % [18].

Досить позитивну тенденцію показує розвиток франчайзингової бізнес-моделі на вітчизняному ринку у 2010–2015 рр. На вітчизняному ринку зафіксовано майже 600 франчайзерів, у яких нараховується близько 23 000 франчайзі (рис. 1) [19].

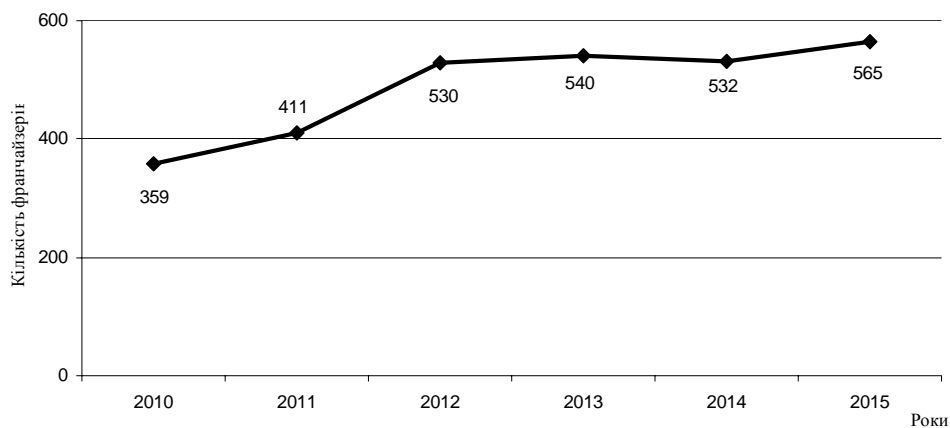


Рис. 1. Кількість франчайзерів в Україні у 2010–2015 рр. [19]

Зважаючи на те, що бухгалтерський облік є чіткою логічною системою, яка відображає усі господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, доцільно процес комерціалізації ОІВ розглядати поетапно, що дозволить отримувати деталізовані дані для проведення подальших зіставлень, аналізу та контролю за такою діяльністю. Науковцями-економістами запропоновано різні підходи до виокремлення етапів комерціалізації ОІВ. Так, Г. Ступнікер першим етапом виділяє оформлення правового статусу і, як наслідок, отримання інтелектуальної власності. Після зарахування до балансу інтелектуальна власність стає нематеріальним активом (НМА), а на останньому етапі відбувається використання НМА в економічній діяльності та набуття ним статусу технологічного капіталу [1, с. 169]. Однак автор не наводить етапів, що відповідають за оцінку ефективності комерційної експлуатації ІВ.

В. Первушин виокремлює такі етапи комерціалізації ІВ: надходження технологій, збір додаткової інформації, узгодження умов комерціалізації з автором, підписання юридичних документів, підготовка технологій до комерціалізації, визначення ринкової ніші, підготовка рекламних матеріалів, пошук покупця технології, переговори з потенційним покупцем, оформлення продажу ліцензії або комерціалізації в іншій формі [2, с. 56]. Науковець виділяє етапи, що проходить підприємство, яке не займається самостійним створенням інноваційного продукту, а залучає його від іншого суб'єкта.

У свою чергу, Р. Косцик [3, с. 153] наводить етапи комерціалізації для підприємств, які самостійно його реалізують: збір інформації, необхідної для процесу комерціалізації; оцінка наявності необхідних ресурсів щодо процесу комерціалізації; пошук шляхів фінансування (власні кошти, залучене зовнішнє фінансування), потенційних партнерів (консультантів, постачальників ресурсів, інвесторів, спонсорів тощо), вибір форми комерціалізації та методу комерціалізації, дослідження ринку збуту інноваційної продукції, вибір цільового ринку збуту, формування та запуск маркетингової програми (реклама, PR тощо), формування ціни продукції та каналів збуту, оцінка економічної ефективності комерціалізації.

Науковці М. Коваженков та Я. Бганцева [4, с. 23] виділяють такі етапи комерціалізації, як пошук та відбір проектів для впровадження у виробництво ще до закінчення НДР (пошук інноваційних проектів, експертиза проектів, відбір інновацій), залучення інвестицій для фінансування впровадження інновації, розподіл і закріплення прав на інтелектуальну власність (юридичне закріплення прав на інтелектуальну власність), впровадження інновації у виробництво з подальшим її доопрацюванням і техніко-правовим супроводом. До етапів комерціалізації деякі науковці відносять початкові НДДКР (рання стадія розробки), пізня стадія НДДКР (фінансування запуску виробництва), розширення виробництва (промислове впровадження розробки), етап

активного освоєння виробництва [5]. Проте автори наводять лише етапи, пов'язані зі створенням та удосконаленням інновації, однак не розглядають економічний аспект процесу комерціалізації.

Деякі науковці (А. Лихолетов, В. Лихолетов, М. Пестунов) наводять чотири блоки комерціалізації інтелектуальної власності: наукові дослідження (відкриття нового явища, теоретичне обґрунтування відкриття та пошук споріднених нових явищ); випробовування нової технології (вивчення нового явища, пошук технологій, апробація нових технологій у лабораторних умовах, виготовлення дослідних зразків); вдосконалення технології та зміна обсягів процесів (оптимізація нової технології, масштабування процесів); маркетинг та збут продукту (промислове виробництво, маркетинг, реклама, збут, післяпродажний сервіс, використання продукту тощо) [6, с. 20].

Запропоновані етапи слід уточнити відповідно до обраного способу комерціалізації. Наприклад, залежно від того, які фінансові ресурси будуть залучені до процесу комерціалізації, побудова бізнес-плану набуде різних варіантів.

Таким чином, узагальнюючи наукову полеміку вітчизняних і зарубіжних науковців щодо етапів комерціалізації ОІВ, необхідно 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 ОІВ:

ініціювання – обґрунтування, відбір ідеї, ціни, дослідження ринку, прогноз доходів від реалізації ОІВ, розробка техніко-економічного обґрунтування;

придбання (створення) ОІВ – реєстрація прав на об'єкти інтелектуальної власності, введення в господарський оборот ОІВ у складі нематеріальних активів;

використання у власній діяльності – комерційна експлуатація з метою виробництва готової продукції або надання послуг;

маркетинг ОІВ – рекламні дії, заходи стимулювання збуту, формування клієнтської бази;

реалізація ОІВ на ринку – вибір способу комерціалізації ОІВ.

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

При самостійному створенні ОІВ підприємство повинно відображати усі понесені витрати у складі витрат на дослідження та розробки. Попри відсутність окремого стандарту щодо регулювання питань обліку витрат на НДДКР, у вітчизняному законодавстві вони регулюються ПСБО 8 "Нематеріальні активи". Окремі аспекти щодо складу витрат на НДДКР регулюються Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості НДДКР, а також Порядком планування, фінансування, контролю за виконанням та впровадженням НДДКР. Проте навіть за наявності окремих нормативно-правових актів щодо

врегулювання питань обліку витрат на НДДКР і досі потребують уточнення на законодавчому рівні такі питання, як: класифікація витрат на НДДКР, уточнення складу витрат на НДДКР для підприємств окремої галузі, підходи до розподілу витрат на етапі дослідження від етапу розробки, що відповідатиме реальним вимогам, з якими стикаються вітчизняні підприємства щодня у ході ведення своєї господарської діяльності тощо. Це потребує вирішення питань як організації обліку, так і безпосередньо бухгалтерського обліку витрат на НДДКР.

Таблиця 1

**Характеристика етапів комерціалізації ОІВ
за об'єктами бухгалтерського обліку**

Етап	Характеристика етапу	Об'єкт обліку
<i>Облік ініціювання</i>	Розробка концепції інноваційної продукції, формування ідеї, відбір ідеї, розробка прототипу інноваційного продукту, аналіз ризиків, дослідження ринку (аналіз конкурентів), розрахунок прогнозів доходів від реалізації об'єктів інтелектуальної власності, 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)
<i>Облік придбання (створення) ОІВ</i>	Створення чи придбання ОІВ, формування його собівартості або первісної вартості, реєстрація та охорона прав на ОІВ, постановка на баланс підприємства	Капітальні інвестиції, первісна вартість ОІВ у складі нематеріальних активів
<i>Облік використання ОІВ у власній діяльності</i>	Використання ОІВ у власній діяльності підприємства шляхом використання у власному виробництві	Амортизаційні нарахування, витрати від зменшення корисності, дооцінка або уцінка, роялті, що сплачуються
<i>Облік маркетингу ОІВ</i>	Рекламні дії та заходи щодо стимулювання збуту інтелектуального продукту, участь у тематичних виставках, службові відрядження, систематичне проведення маркетингового дослідження	Збутові витрати, у т. ч. витрати на маркетинг
<i>Облік передавання майнових прав ОІВ на ринку</i>	Реалізація ОІВ на ринку економічно доцільними способами комерціалізації	Ліцензійні договори (ліцензії) та договори концесії як окремі ОІВ, франшиза, доходи, пов'язані з отриманням роялті, корпоративні права

Джерело: розроблено авторами.

Пропонується вирішити питання щодо уточнення складу витрат для кожного окремого підприємства шляхом відображення в його обліковій політиці (табл. 2).

Таблиця 2

Елементи облікової політики щодо витрат на НДДКР

Об'єкт обліку	Етап	Елемент облікової політики	Приклад
Витрати зі створення об'єктів інтелектуальної власності	Дослідження	Склад витрат на етапі дослідження;	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

Джерело: розроблено авторами.

З приводу відображення витрат на НДДКР у бухгалтерському обліку також існує ряд дискусійних питань. Так, згідно з ПСБО 8 "Нематеріальні активи" усі витрати, що несе підприємство на етапі дослідження, слід відносити до витрат звітного періоду, а ті витрати, що понесло підприємство на етапі розробки, підлягають капіталізації [20]. Проте серед наукової спільноти відсутній єдиний підхід до бухгалтерського обліку витрат на НДДКР. Більшість авторів пропонують зараховувати усю суму витрат на НДДКР 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 Н. Гришко та Ю. Скубак [8, с. 246] пропонують ввести рахунок 86 "Витрати на інноваційні процеси". Меншої популярності серед вітчизняних науковців має метод капіталізації витрат на етапі розробки та віднесення витрат до поточних на етапі дослідження. Метод повної капіталізації витрат на НДДКР пропонують англійські науковці М. Метьюс та М. Перера [21, с. 336], що характеризує західну систему бухгалтерського обліку, покликану збільшувати ринкову вартість капіталу, а не лише примножувати прибутки.

Доцільніше використовувати підхід, регламентований ПСБО 8 "Нематеріальні активи". Проте його застосування можливе лише за умови чіткого розмежування витрат цих двох етапів створення ОІВ.

Придбані та створені об'єкти інтелектуальної власності обліковуються у складі нематеріальних активів підприємства. Так, 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) [20], 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 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 ПСБО 28 [22] та МСБО 36 [23] з однаковою назвою "Зменшення корисності активів". Відповідно до п. 5 ПСБО 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 [16, с. 134; 24, с. 141], не варто ототожнювати процес переоцінки активів із зменшенням їх корисності. 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 ОІВ 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 відносяться до збутових, для їх обліку передбачено рахунок 93 "Витрати на збут" за методикою, регламентованою ПСБО 16 "Витрати" [25].

Етап реалізації ОІВ на ринку, по суті, являє собою безпосередньо комерціалізацію об'єктів інтелектуальної власності. Правова основа використання ліцензійних договорів регулюється Главою 75 ЦКУ [26] "Розпорядження майновими правами інтелектуальної власності", а договорів комерційної концесії – Главою 76 ЦКУ "Комерційна концесія" та Главою 36 ГКУ [27] "Використання у підприємницькій діяльності прав інших суб'єктів господарювання (комерційна концесія)".

Методика облікового відображення ліцензій на підприємстві залежить від особливостей кожного з видів (табл. 3).

Таблиця 3

**Облікове відображення різних видів ліцензій
для кожної сторони ліцензійного договору**

Сторона	Відображення в обліку	Вид ліцензії				
		виключна (повна)	невиключна (проста)	одинична	відкрита	суб-ліцензія
Ліцензіар	На балансі		+	+	+	+
	Поза балансом	+				
Ліцензіат	На балансі	+		+	+	+
	Поза балансом		+			

Джерело: доповнено авторами на основі [9, с. 103; 10, с. 149; 28, с. 226].

До складу НМА дозволяється зараховувати лише ті об'єкти, на які підприємство має виключні права. Тому у разі отримання повної ліцензії ліцензіат може оприбуткувати її на балансі свого підприємства. При обліку невиключної (простої), одиничної, відкритої та суб-ліцензії 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 [10, с. 146].

Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку нематеріальних активів [29] регламентовано методологію обліку лише невиключної ліцензії, зазначаючи, що ліцензіар обліковує ліцензію у складі НМА, зробивши у аналітичному обліку відповідні записи, а ліцензіат повинен відобразити ліцензію на позабалансовому рахунку. При цьому варто погодитися з пропозиціями І. Жураковської [9, с. 103], Л. Бражної [7, с. 36], Н. Столярчук [12, с. 58] з приводу необхідності введення окремого позабалансового рахунку для обліку отриманої виключної ліцензії. 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 [30] передбачено 01 позабалансовий рахунок "Орендовані оборотні активи". Тому пропонується обліковувати невиключні прості 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.

Ще одним нагальним питанням, що потребує вирішення на законодавчому рівні, є регламентація методології обліку виключної ліцензії, за якої ліцензіар відображає її на позабалансовому рахунку, а ліцензіат – у складі нематеріальних активів [31, с. 323]. Чинним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [30] не передбачено рахунку для обліку наданої виключної ліцензії у ліцензіара. В свою чергу, для вирішення цієї ситуації Н. Столярчук [12, с. 59] вводить 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. Проте науковець використовує План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, оскільки досліджує облік ОІВ у бюджетних установах. Адаптуючи цю пропозицію для суб'єктів господарювання приватного сектора та зважаючи на вже розроблені позабалансові рахунки, пропонується 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.

Щодо договорів комерційної концесії, тобто франчайзингових, об'єктом обліку виступає договір концесії, сторонами якого є франчайзер – компанія, яка надає ліцензію на використання свого товарного знаку та ноу-хау, і франчайзі – компанія, що отримує допомогу в організації ведення бізнесу та сплачує франчайзеру сервісну плату (роялті) за користування цим товарним знаком, ноу-хау та комерційним досвідом франчайзера [13, с. 258]. Головна відмінність ліцензійного договору від договору ліцензії у тому, що за ліцензійним договором ліцензіат отримує лише об'єкт права інтелектуальної власності, а за договором комерційної концесії франчайзі – комплекс прав на об'єкти інтелектуальної власності, комерційний досвід, ділову репутацію тощо. На відміну від ліцензійного договору, про який є хоч якісь згадки у Методичних рекомендаціях щодо обліку нематеріальних активів, методика обліку договору комерційної концесії відсутня взагалі.

Проводячи аналогію з обліком ліцензійних договорів, а також зважаючи на напрацювання таких вітчизняних науковців, як А. Цюцяк [15, с. 96], О. Височан [11, с. 137], пропонується обліко-

увати отриману франшизу на балансі франчайзі у складі нематеріальних активів підприємства на рахунку 12 "Нематеріальні активи" кореспонденції з рахунком 55 "Інші довгострокові зобов'язання", до якого пропонується ввести субрахунок 551 "Довгострокові зобов'язання за отриманою франшизою". Стосовно обліку отриманої франшизи у балансі франчайзі пропонується, так само як і в обліку отриманої невиключної ліцензії, використовувати субрахунок 011 "Права на використання об'єктів інтелектуальної власності". Для обліку отриманого роялті за договором комерційної концесії запропоновано ввести субрахунки 706 "Доходи від комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності" та 719 "Інші доходи від операційної діяльності", якщо комерціалізація ОІВ є основним видом діяльності або не є таким, відповідно.

Комерціалізація ОІВ, як і будь-яка інша діяльність, що ведеться на підприємстві, покликана збільшувати його доходи. Саме тому при комерціалізації ОІВ шляхом передання ліцензії або надання франшизи підприємство отримуватиме винагороду, яка може втілюватися у трьох виглядах – паушальному платежу, роялті або комбінованому платежу (рис. 2).

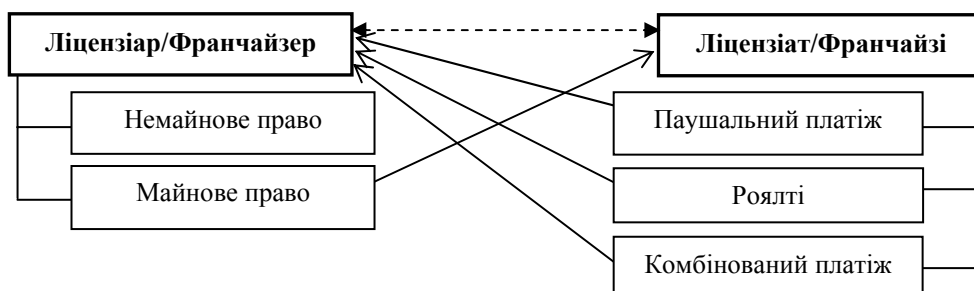


Рис. 2. Винагорода у відносинах з передання прав на об'єкти інтелектуальної власності [15, с. 96; 31, с. 363]

Паушальний платіж – це платіж, що має одноразовий характер, являє собою фіксовану суму і не є залежним від обсягів виробництва/продажу продукції (товарів, робіт, послуг), які створені з використанням об'єкта права інтелектуальної власності [32]. Паушальний платіж доцільніше застосовувати при комерціалізації винаходу, промислового зразка та твору. *Роялті* – це будь-який платіж, отриманий як винагорода від використання або надання права на використання ОІВ, який сплачується періодично (щомісяця, щокварталу, щороку) залежно від обсягів виробництва або реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) з використанням об'єкта інтелектуальної власності [33]. На противагу паушальному платежу, роялті сплачується за фактичне використання ОІВ та найчастіше обирається як винагорода при комерціалізації творів, винаходів, торгових марок. *Комбінований платіж*

є поєднанням роялті та паушального платежу [32]. Тобто за безпосереднє передання права на використання ОІВ підприємство отримує паушальний платіж, а за використання такого об'єкта – роялті.

У системі бухгалтерського обліку усі винагороди, що отримує або сплачує підприємство за використання ОІВ, прийнято розуміти під категорією "роялті". Для ліцензіара та франчайзера роялті відображається у складі доходів періоду, а в обліку ліцензіару та франчайзі – у складі витрат. Оскільки відображення роялті в обліку франчайзера та ліцензіара виникає на етапі реалізації ОІВ на ринку, на етапі використання ОІВ слід розглянути особливості роялті в обліку ліцензіата та франчайзі, що має пряму залежність від строку надання права на ОІВ (табл. 4).

Таблиця 4

Відображення роялті у складі витрат ліцензіата та франчайзі [34, с. 56]

Умови ліцензії / франшизи			Відображення операцій у бухгалтерському обліку
Вид винагороди	Строк, на який передано права	Інші умови	
Паушальний платіж	Менше 1 року	У договорі відсутні кількісні показники про продукцію, вироби та інші матеріальні об'єкти, в яких втілені об'єкти права інтелектуальної власності	Витрати того звітного періоду, у якому вони були понесені
		У договорі вказана кількість одиниць продукції, виробів та інших матеріальних об'єктів, у яких втілено об'єкти права інтелектуальної власності	Витрати майбутніх періодів
	Більше 1 року	Право на використання відповідає критеріям нематеріального активу, відповідно до п. 6 ПСБО 8	Нематеріальний актив
Роялті	Будь-який	–	Витрати звітного періоду
Комбінований платіж	Менше 1 року	У договорі відсутні кількісні показники про продукцію, вироби та інші матеріальні об'єкти, в яких втілені об'єкти права інтелектуальної власності	Разовий платіж визнається витратами звітного періоду, в якому його було здійснено. Періодичні платежі є поточними витратами
	Більше 1 року	Право на використання відповідає критеріям нематеріального активу відповідно до п. 6 ПСБО 8	Нематеріальний актив, первісна вартість якого дорівнює разовому платежу. Періодичні платежі є поточними витратами

У цьому випадку варто наголосити на можливості залучення ОІВ за ліцензію від нерезидентів, що матиме певні податкові наслідки. Залучаючи в господарський оборот об'єкти інтелектуальної власності за ліцензією від нерезидентів, платники податку на прибуток, які згідно з ПКУ для визначення бази оподаткування здійснюють коригування фінансового результату, сформованого в системі фінансового обліку, повинні пам'ятати, що фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму витрат з нарахування роялті:

- на користь нерезидента, що перевищує суму доходів від роялті, збільшену на 4% чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), за даними фінансової звітності за рік, що передує звітному (включно або крім суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у сфері телебачення і радіомовлення відповідно до Закону України "Про телебачення і радіомовлення");

- у повному обсязі, якщо роялті нараховані на користь: нерезидентів, що зареєстровані у низькоподаткових юрисдикціях; нерезидента, який не є бенефіціарним (фактичним) отримувачем (власником) роялті, за винятком випадків, коли бенефіціар (фактичний власник) надав право отримувати роялті іншим особам; нерезидента щодо об'єктів права інтелектуальної власності, яке вперше виникло у резидента України (ст. 140.5.6. ПКУ) [34].

Крім цього, відповідно до ст. 39 ПКУ операції з такими нематеріальними активами, як роялті, ліцензії, плата за використання патентів, товарних знаків, ноу-хау тощо, а також з будь-якими іншими об'єктами інтелектуальної власності є господарськими операціями для цілей трансфертного ціноутворення (якщо вони підпадають під критерії контрольованих) [33]. Це пов'язано з тим, що останнім часом зростає тенденція до використання ОІВ в групах взаємопов'язаних між собою підприємств шляхом передавання прав на ОІВ та сплати роялті в низькоподатковій юрисдикції.

У 2015 р. суттєво оновлено правила міжнародного оподаткування, зокрема в частині переміщення прибутків шляхом використання нематеріальних активів між асоційованими підприємствами. Зазначені зміни імplementовано у нову редакцію розділу VI "Нематеріальні активи" Настанов Організації економічного співробітництва та розвитку з трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній [14, с. 6].

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

Висновки. Досліджуючи особливості обліку комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності, запропоновано розглядати її як цілісний процес у системі бухгалтерського обліку, що дозволить надавати

достовірну обліково-аналітичну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень, поділити процедури бухгалтерського обліку комерціалізації ОІВ на окремі блоки, а саме, облік: придбання (створення) об'єктів інтелектуальної власності; використання об'єктів інтелектуальної власності; маркетингу інтелектуальної власності; передавання майнових прав об'єктів інтелектуальної власності на ринку.

Розглядаючи особливості відображення у системі бухгалтерського обліку процесу комерціалізації ОІВ за його етапами, встановлено, що необхідно уточнити склад витрат на НДДКР. Це запропоновано 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, одиначної, відкритої, субліцензії) потребує, передусім, її нормативно-правового регулювання щодо відображення на рахунках ліцензіара та ліцензіата.

За результатами проведених досліджень запропоновано:

- обліковувати невиключні прості 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 інтелектуальної власності, бухгалтерського обліку витрат на НДДКР, системи рахунків та субрахунків щодо обліку об'єктів інтелектуальної власності, відображення результатів комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності у звітності. Також особливої уваги заслуговують питання обліково-аналітичного забезпечення процесу комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Ступнікер Г. Л.* Комерціалізація інтелектуальної власності як інструменту управління інтелектуальним капіталом. Економічний простір. 2008. № 15. С. 163–170.
2. *Первушин В. А.* Система комерциализации технологий. Инновации. 2006. № 1 (88). С. 54–57.

3. *Косцик Р. С.* Етапи комерціалізації інноваційної продукції промислових підприємств. Вісн. Сум. держ. ун-ту. 2012. № 4. С. 150–154. Серія : Економіка.
4. *Коваженков М. А., Бганцева Я. В.* Инновационная стратегия управления коммерциализацией интеллектуальной собственности вуза. Креативная экономика. 2009. № 11 (35). С. 21–28.
5. *Усова Е. Ю.* Финансирование проекта по коммерциализации интеллектуальной собственности в рамках вертикального трансфера. URL : <http://ego.uara.ru/ru/issue/2011/03/03>.
6. *Лихотелов А. В., Лихолетов В. В., Пестунов М. А.* Стратегии, модели и формы коммерциализации объектов интеллектуальной собственности. Вест. Челябин. гос. ун-та. Экономика. 2009. Вып. 20. № 9 (147). С. 19–27.
7. *Бражна Л. В.* Право ліцензійного використання нематеріальних активів: проблеми обліку. Облік і фінанси АПК. 2005. № 4. С. 35–38.
8. *Гришко Н. В., Скубак Ю. А.* Бухгалтерська модель обліку інноваційних витрат промислових підприємств. Сталий розвиток економіки. 2013. № 1 (18). С. 242–248.
9. *Жураковська І. В.* Облік ліцензійної діяльності на право користування сортом рослин: міжнародний та національний досвід. Економіка АПК. 2009. № 2. С. 102–106.
10. *Нагорняк Г., Нагорняк І.* Проблеми відображення в обліку прав користування об'єктами інтелектуальної власності у системі інноваційної діяльності та шляхи їх вирішення. Галиць. екон. вісн. 2011. № 1 (30). С. 143–152.
11. *Височан О. С.* Облік нарахування й сплати паушального внеску та періодичної частини роялті в системі франчайзингових правовідносин. Вісн. ОНУ ім. Мечникова. 2014. Т. 19. С. 134–138.
12. *Столярчук Н. М.* Облік і внутрішній аудит інноваційної діяльності в науково-дослідних установах : монографія. Київ : ІАЕ, 2016. 196 с.
13. *Серпенінова Ю. С.* Франчайзинг: сутність та порядок відображення в обліку. Вісн. Хмельниць. нац. ун-ту. Економічні науки. Хмельницький. 2014. № 1. С. 256–260.
14. *Сапрунова О.* Нематеріальні активи в контрольованих операціях. Вісн. Право знати все про податки і збори. 2017. № 2. С. 6–16.
15. *Цюцяк А.* Сучасний стан обліку та оподаткування франчайзингових операцій підприємств ресторанного господарства. Вісн. Київ. нац. ун-ту ім. Т. Шевченка. 2014. № 9 (162). С. 95–101. Серія : Економіка.
16. *Ловінська Л. Г.* Оцінка в бухгалтерському обліку : монографія. Київ : КНЕУ, 2006. 256 с.
17. *Базилевич В. Д., Ільїн В. В.* Інтелектуальна власність: креативи метафізичного пошуку. Київ : Знання, 2008. 687 с.
18. *Річний звіт Державної служби інтелектуальної власності України за 2005 рік.* URL : http://sips.gov.ua/i_upload/file/zvit_2015_ua.pdf.
19. *Рынок франчайзинга в Украине // Harved On-line.* Журнал. Січень. 2015. URL : <http://harved.biz/articles/business/rynok-franchayzinga-v-ukraine>.
20. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи". Мінфін України : Наказ, Положення від 18.01.1999. № 242. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.

21. Метью М. Р., Перера М. Х. Б. Теория бухгалтерского учета : учебник ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
22. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів". Мінфін України : Наказ, Положення від 24.12.2004 № 817 (зі змін. та доповн.). URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05_
23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36). Зменшення корисності активів IASB; Стандарт : Міжнар. документ від 01.01.2012. URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_047.
24. Литвинець Ю. І. Зменшення корисності активів: методика розрахунку та документальне оформлення. Наук. вісн. Міжнар. гуманітар. ун-ту. 2016. Вип. 15. С. 141–144.
25. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Мінфін України : Наказ, Положення від 31.12.1999. № 318 (зі змін. та доповн. від 09.08.2013). URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
26. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
27. Господарський кодекс України від 16.01.2003. № 436-IV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
28. *Accounting For Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making*, 5th Edition Paul M. Collier, 2015. 544 p.
29. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів. Мінфін України : Наказ від 16.11.2009. № 1327.
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. Наказом Мінфіну України від 30.11.1999. № 291. URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
31. Дуба В. М. Обліково-аналітичне забезпечення управління нематеріальними активами : монографія. Київ : КНЕУ, 2015. 428 с.
32. Про затвердження Національного стандарту № 4 "Оцінка майнових прав інтелектуальної власності". Кабінет Міністрів України : Постанова, Стандарт від 03.10.2007. № 1185. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>.
33. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
34. Коноваленко В. Операции с интеллектуальной собственностью: оформление, налогообложение. Х. : Консульт, 2007. 296 с.

Стаття надійшла до редакції 07.04.2017.

Umantsiv G., Martyniv I. Accounting of objects of intellectual property law.

Background. *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.

Materials and methods. The conducted research is based on the following methods of knowledge: analysis, synthesis, deduction and analogy, hypothetical, hermeneutical and formalization.

Results. 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.

Conclusion. 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. This will enable to divide the accounting procedures for the commercialization of intellectual property objects into separate blocks, accounting: acquisition (creation) of intellectual property objects; use of intellectual property objects; intellectual property marketing; transfer of proprietary rights to intellectual property objects in the market.

Keywords: intellectual property, objects of intellectual property, intellectual property objects commercialization, franchising, licensing agreement.

REFERENCES

1. Stupniker G. L. Komericializacija intelektual'noi' vlasnosti jak instrumentu upravlinnja intelektual'nym kapitalom. Ekonomichnyj prostir. 2008. № 15. S. 163–170.
2. Pervushin V. A. Sistema komercializacii tehnologii. Innovacii. 2006. № 1 (88). S. 54–57.
3. Koscyk R. S. Etapy komercializacii' innovacijnoi' produkcii' promyslovyh pidpryjemstv. Visn. Sum. derzh. un-tu. 2012. № 4. S. 150–154. Serija : Ekonomika.
4. Kovazhenkov M. A., Bganceva Ja. V. Innovacionnaja strategija upravljenja kommercializaciej intelektual'noj sobstvennosti vuza. Kreativnaja jekonomika. 2009. № 11 (35). S. 21–28.
5. Usova E. Ju. Finansirovanie proekta po kommercializacii intelektual'noj sobstvennosti v ramkah vertikal'nogo transfera. URL : <http://ego.uapa.ru/ru/issue/2011/03/03>.
6. Lihotelov A. V., Lihotelov V. V., Pestunov M. A. Strategii, modeli i formy kommercializacii obektov intelektual'noj sobstvennosti. Vest. Cheljabinsk. gos. un-ta. Jekonomika. 2009. Vyp. 20. № 9 (147). S. 19–27.
7. Brazhna L. V. Pravo licenzijnogo vykorystannja nematerial'nyh aktyviv: problemy obliku. Oblik i finansy APK. 2005. № 4. S. 35–38.
8. Gryshko N. V., Skubak Ju. A. Buhgalters'ka model' obliku innovacijnyh vytrat promyslovyh pidpryjemstv. Stalyj rozvytok ekonomiky. 2013. № 1 (18). S. 242–248.
9. Zhurakovs'ka I. V. Oblik licenzijnoi' dijal'nosti na pravo korystuvannja sortom roslyn: mizhnarodnyj ta nacional'nyj dosvid. Ekonomika APK. 2009. № 2. S. 102–106.

10. Nagornjak G., Nagornjak I. Problemy vidobrazhennja v obliku prav korystuvannja ob'jektamy intelektual'noi vlasnosti u systemi innovacijnoi dijial'nosti ta shljahy i'h vyrishennja. *Galyc'. ekon. visn.* 2011. № 1 (30). S. 143–152.
11. Vysochan O. S. Oblik narahuvannja j splaty paushal'nogo vnesku ta periodychnoi chastyny rojalti v systemi franchajzygovyh pravovidnosyn. *Visn. ONU im. Mechnykova.* 2014. T. 19. S. 134–138.
12. Stoljarchuk N. M. Oblik i vnutrishnij audyt innovacijnoi dijial'nosti v naukovodoslidnyh ustanovah : monografija. Kyi'v : IAE, 2016. 196 s.
13. Serpeninova Ju. S. Franchajzyng: sutnist' ta porjadok vidobrazhennja v obliku. *Visn. Hmel'nyc'. nac. un-tu. Ekonomichni nauky. Hmel'nyc'kyj.* 2014. № 1. S. 256–260.
14. Saprunova O. Nematerial'ni aktyvy v kontrol'ovanyh operacijah. *Visn. Pravo znaty vse pro podatky i zbory.* 2017. № 2. S. 6–16.
15. Cjucjak A. Suchasnyj stan obliku ta opodatkovannja franchajzygovyh operacij pidprijemstv restorannogo gospodarstva. *Visn. Kyi'v. nac. un-tu im. T. Shevchenka.* 2014. № 9 (162). C. 95–101. Serija : Ekonomika.
16. Lovins'ka L. G. Ocinka v buhgalters'komu obliku : monografija. Kyi'v : KNEU, 2006. 256 s.
17. Bazylevyh V. D., Il'in V. V. Intelektual'na vlasnist': kreatyvy metafizychnogo poshuku. Kyi'v : Znannja, 2008. 687 s.
18. *Richnyj zvit Derzhavnoi sluzhby intelektual'noi vlasnosti Ukrainy za 2005 rik.* URL : http://sips.gov.ua/i_upload/file/zvit_2015_ua.pdf.
19. *Rynok franchajzinga v Ukraine // Harved On-line. Zhurnal. Sichen'. 2015.* URL : <http://harved.biz/articles/business/rynok-franchajzinga-v-ukraine>.
20. Pro zatverdzhennja Polozhennja (standartu) buhgalters'kogo obliku 8 "Nematerial'ni aktyvy". *Minfin Ukrainy : Nakaz, Polozhennja vid 18.01.1999. № 242.* URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
21. *Met'ju M. R., Perera M. H. B. Teorija buhgalterskogo ucheta : uchebnik ; per. s angl. pod red. Ja. V. Sokolova, I. A. Smirnovoj. M. : Audit, JuNITI, 1999. 663 s.*
22. Pro zatverdzhennja Polozhennja (standartu) buhgalters'kogo obliku 28 "Zmenschennja korysnosti aktyviv". *Minfin Ukrainy : Nakaz, Polozhennja vid 24.12.2004 № 817 (zi zmin. ta dopovn.).* URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>.
23. *Mizhnarodnyj standart buhgalters'kogo obliku 36 (MSBO 36). Zmenschennja korysnosti aktyviv IASB; Standart : Mizhnar. dokument vid 01.01.2012.* URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_047.
24. *Lytynec' Ju. I. Zmenschennja korysnosti aktyviv: metodyka rozrahunku ta dokumental'ne oformlennja. Nauk. visn. Mizhnar. gumanitar. un-tu. 2016. Vyp. 15. S. 141–144.*
25. Pro zatverdzhennja Polozhennja (standartu) buhgalters'kogo obliku. *Minfin Ukrainy : Nakaz, Polozhennja vid 31.12.1999. № 318 (zi zmin. ta dopovn. vid 09.08.2013).* URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
26. *Cyvil'nyj kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 № 435-IV.* URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
27. *Gospodars'kyj kodeks Ukrainy vid 16.01.2003. № 436-IV.* URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.
28. *Accounting For Managers: Interpreting Accounting Information for Decision Making, 5th Edition Paul M. Collier, 2015. 544 p.*
29. Pro zatverdzhennja Metodychnyh rekomendacij z buhgalters'kogo obliku nematerial'nyh aktyviv. *Minfin Ukrainy : Nakaz vid 16.11.2009. № 1327.*
30. *Instrukcija pro zastosuvannja Planu rahunkiv buhgalters'kogo obliku aktyviv, kapitalu, zobov'jazan' i gospodars'kyh operacij pidprijemstv i organizacij : zatv. Nakazom Minfinu Ukrainy vid 30.11.1999. № 291.* URL : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

31. *Dyba V. M.* Oblikovo-analitychne zabezpechennja upravlinnja nematerial'nymy aktyvamy : monografija. Kyi'v : KNEU, 2015. 428 s.
32. Pro zatverdzhennja Nacional'nogo standartu № 4 "Ocinka majnovyh prav intelektual'noi' vlasnosti". Kabinet Ministriv Ukrai'ny : Postanova, Standart vid 03.10.2007. № 1185. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1185-2007-%D0%BF>.
33. Podatkovyj kodeks Ukrai'ny vid 02.12.2010. № 2755-VI. URL : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
34. *Konovalenko V.* Operacii s intelektual'noj sobstvennost'ju: oformlenie, nalogo-oblozhenie. H. : Konsul't, 2007. 296 s.