

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД
«УЖГОРОДСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»**

А.В. ГУСЬ
**НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ:
ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИЙ
АСПЕКТ**

Монографія

**Ужгород
2015**

ББК 67.303
УДК 346
Г - 96

У монографічному виданні досліджується коло питань, пов'язаних із правовим регулюванням відносин стосовно нематеріальних активів у господарській сфері. Під господарсько-правовим кутом зору розглянуто нематеріальні активи як складова майна суб'єктів господарювання, висвітлено їх правову природу. Проведено ретроспективний аналіз нормативно-правової бази, що регулює відносини у зазначеній сфері. Досліджено питання правового регулювання операцій із обліку нематеріальних активів та внесено пропозиції щодо їх оптимізації.

Монографія буде корисною для студентів, аспірантів та викладачів освітніх закладів, а також усіх, хто цікавиться юридичними аспектами господарської діяльності в Україні.

Рецензенти:

Устименко В.А. – доктор юридичних наук, професор, член-кореспондент АПРНУ, директор Інституту економіко-правових досліджень НАН України, Заслужений юрист України

Рогач О.Я. – доктор юридичних наук, професор, проректор з науково-педагогічної роботи ДВНЗ «Ужгородський національний університет»

Черниченко Т.В. – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку та фінансів Мукачівського державного університету

*Рекомендовано до друку
рішенням вченої ради Ужгородського національного університету
(протокол № 8 від 23.12.2014 р.)*

ISBN 978-617-7132-25-6

© А.В. Гусь, 2015
© ПП «АУТДОР-ШАРК», 2015

ПЕРЕДМОВА

Тенденція до активізації науково-технічного співробітництва України з Європейським Союзом, яку спостерігаємо сьогодні, відповідає інноваційному вектору розвитку економіки знань, відкриває шлях до підвищення якості життя українського суспільства. В основі цих доленосних змін лежить створення інноваційної продукції, ефективне використання нових ідей, винаходів і наукових відкриттів та їх впровадження у виробництво. Важливою ланкою вказаного процесу є ефективний захист прав на об'єкти інтелектуальної власності та інших майнових прав у складі нематеріальних активів суб'єктів господарювання. А тому необхідний постійний пошук принципово нових способів управління ними, що вимагає глибокого розуміння їх правової сутності, характерних ознак, розроблення науково обґрунтованої класифікації, яка б містила в собі вичерпний перелік видів права.

Сьогодні неможливо уявити ефективно функціонуюче підприємство, яке б не використовувало у своїй господарській діяльності такий інструментарій, як право користування майном, право на знаки для товарів і послуг, патентування промислового зразка, винаходу (корисної моделі), web-сайти, інформаційні й інші інноваційні електронні технології та нематеріальні чинники. Все це знаходить своє теоретичне осмислення вченими та нормативне оформлення законодавцями.

У науці господарського права відсутні спеціальні дослідження, присвячені нематеріальним активам. Економічна наука має в своєму арсеналі достатньо робіт, присвячених особливостям бухгалтерського

обліку, аналізу і аудиту нематеріальних активів, але зрозуміло, що рамки економічної науки не дозволяють дослідити їх правову сутність. Разом з тим механізм використання об'єктів права інтелектуальної власності (у складі нематеріальних активів) був предметом дослідження вітчизняних вчених, зокрема Ю.Є. Атаманова («Права промислової власності як форма участі в господарських товариствах»), О.С.Жидкова («Цивільно-правовий механізм захисту права на недоторканність ділової репутації»), С.Р. Шевчук («Господарсько-правові аспекти захисту непатентованих об'єктів права інтелектуальної власності»), І.Ф.Коваль («Право на ділову репутацію суб'єктів господарювання і його позасудовий захист від неправомірного використання»), Д.Є. Висоцького («Правове забезпечення інноваційної діяльності»), О.В. Куцурубової-Шевченко та Л.В.Гурак, які захистили кандидатської дисертації на одну й ту саму тему: «Господарсько-правове забезпечення діяльності державних вищих навчальних закладів». Проте низка досить важливих проблем правового режиму нематеріальних активів залишається невисвітленою, у тому числі: питання внесення до статутного капіталу господарського товариства права користування земельною ділянкою, можливість державних вищих навчальних закладів вступати у правовідносини щодо використання нематеріальних активів з метою їх комерціалізації тощо.

Таким чином, викладене вище свідчить про необхідність та актуальність дослідження правового режиму нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання, визначення особливостей їх застосування та перспектив модифікації як важливої наукової проблеми, що потребує вирішення.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У СКЛАДІ МАЙНА СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Еволюція нематеріальних активів у законодавстві України

До 90-х років минулого століття ні законодавство СРСР, ні законодавство УРСР не знало поняття «нематеріальні активи». З одного боку, це пояснюється тим, що в умовах існування підприємств виключно державної форми власності необхідності в бухгалтерському обліку майна суб'єктів господарювання, яке відноситься до нематеріальних активів, не було. З іншого боку – чинний тоді Цивільний кодекс УРСР [1] закріплював виключні права фізичних та юридичних осіб на результати інтелектуальної діяльності, які за своєю природою належать до об'єктів нематеріальних активів.

Ситуація почала змінюватися на початку 90-х років минулого століття з прийняттям цілої низки нормативно-правових актів, що послужили «правовим базисом» нових економічних відносин.

Історія виникнення в нашій державі терміну «нематеріальний актив» починається з 1988 року, коли радянськими та іноземними юридичними особами та громадянами на території колишніх республік СРСР почали активно створюватися спільні підприємства. На відміну від вітчизняних суб'єктів господарювання, іноземні вже довгий час оперували нематеріальними активами у своїй діяльності, у тому числі використовували їх в якості внеску до статутного капіталу або для спільної діяльності. Саме тому підприємницька практика зіштовхнулася із проблемою нового об'єкта гос-

подарського обігу, а також з порядком його визнання, оцінки та обліку.

Згодом можливість зарахування об'єктів нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу радянських суб'єктів господарювання з'явилась із затвердженням Указу Радміну РРФСР від 25 грудня 1990 року № 601 «Про затвердження Положення про акціонерні товариства» [2], де було вказано, що внеском учасника товариства можуть бути будівлі, споруди, устаткування та інші матеріальні цінності, цінні папери, права користування землею, водою і іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами і устаткуванням, а також інші майнові права (зокрема на інтелектуальну власність), грошові кошти в радянських рублях і в іноземній валюті [3]. Таким чином радянський законодавець вперше визначив склад об'єктів нематеріальної форми та один із можливих способів їх використання – засновницьку діяльність. Цікаво, що дотепер цитований перелік майже не зазнав змін.

Разом з тим нематеріальні активи все ще були далекі від оперативного використання на території незалежної України – відсутність нормативної бази, теоретичних та практичних здобутків сприяло «занедбанню» цієї складової майна суб'єктів господарювання. Перехідний етап у розвитку країни став безпосереднім каталізатором оновлення законодавства та формування незалежних підходів до правових режимів власності, що були в обігу.

Закладений у законодавстві курс на ринкові перетворення, схвалений Верховною Радою у 1994 році, що органічно впливав з Декларації про державний суверенітет України [4] та Закону про економічну самостійність України [5], дав поштовх до поетапного реформування законодавства України відповідно до

вимог ринкової економіки, не залишаючи поза увагою і сферу бухгалтерського обліку та оподаткування. Зазначені акти закріпили основи економічної складової державотворення, які згодом знайшли своє відображення у Конституційному договорі [6] та Конституції України [7].

Формування власної податкової системи в Україні розпочалося відразу ж після проголошення незалежності. Вона значною мірою відрізняється від тієї, що існувала в умовах командно-адміністративної системи – з особливостями, характерними для всіх республік колишнього СРСР. З одного боку, вона сягала своїм корінням у систему доходів державного бюджету колишнього СРСР, з іншого боку – потребувала змін і реформ, що відповідали б вимогам становлення в країні ринкової економіки, у тому числі включення до обліку нового, не відомого попередній системі об'єкта оподаткування – нематеріальних активів. Саме тому не дивно, що нормативне визначення нематеріальних активів почало формуватися в актах податкового законодавства. Так, Закон України від 20 грудня 1991 року «Про податок на додану вартість» [8] під нематеріальними активами розумів вартість майнових та інших прав, «ноу-хау», ліцензії тощо.

Закон України від 21 лютого 1992 року «Про оподаткування доходів підприємств і організацій» [9] трактує нематеріальні активи як вартість придбаних патентів, авторських прав, ліцензій, «ноу-хау», вартість власного патентування, що вилучається з валового доходу методом часткового віднесення цих витрат до собівартості на період використання активів, але не більше як десять років.

Одночасно зі стрімким реформуванням податкової системи продовжувалась трансформація бух-

галтерського обліку, який «прагнув» довести своє бачення поняття нематеріальних активів. Першим успіхом стало те, що нематеріальні активи були визнані відображеними об'єктами обліку. Так, прийняті в 1993 році акти: Наказ Міністерства фінансів України від 07 травня 1993 року № 25 «Про застосування Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» (*прим.: втратив чинність*) [10], Наказ Міністерства фінансів України від 09 серпня 1993 року № 55 «Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення» (*прим.: втратив чинність*) [11], Постанова Кабінету Міністрів України від 03 квітня 1993 року № 250 «Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні» (*прим.: втратила чинність*) [12] визнавали нематеріальні активи відособленими об'єктами обліку у звітності всіх підприємств. На цьому етапі законодавець визначає нематеріальні активи як вартість тих чи інших груп прав, у тому числі прав на місце на товарній, фондовій біржі, які відображаються у балансі в сумі витрат на придбання і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання відповідно до запланованої мети [10].

Крім того, з метою оптимізації бухгалтерського обліку були визначені критерії, за яких нематеріальні активи можуть бути ідентифіковані:

- визначення первісної вартості і суми зносу;
- дата придбання і строк корисного використання;
- наявність документів, на підставі яких оформлені придбані майнові права, і документів (довідок), що описують сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства (*прим.: втратила чинність*) в п. 2.4 [11] відносила до складу нематеріальних активів вартість прав користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, місцем на товарній, фондовій біржі, програмним забезпеченням обчислювальної техніки, об'єктами промислової та інтелектуальної власності, зарахованими як внески до статутного фонду підприємства, а також придбаними у процесі діяльності підприємства.

Таким чином з'явилася можливість комерціалізації цих об'єктів. Разом з тим виникла низка проблем щодо сутності нематеріальних активів: порядку їх визнання, визначення об'єктів, які відносяться до нематеріальних активів, виявлення критеріїв віднесення таких об'єктів до складу нематеріальних активів, порядку їх оцінки та ін. І що найголовніше – залишилося відкритим питання легалізації нематеріальних активів, визначення цієї категорії безпосередньо у вітчизняному законодавстві з метою включення її у господарський обіг.

Першою спробою визначити поняття нематеріальних активів стало положення п. 16 Вказівок щодо організації бухгалтерського обліку (*прим.: втратили чинність*) [13] за критерієм визнання активу - отримання доходу власником від його використання. Разом з тим таке визначення має низку недоліків. По-перше, нематеріальний актив являє собою певний вид майна суб'єкта господарювання, а не один зі способів його отримання - вкладення. По-друге, віднесення нематеріальних активів до довгострокових об'єктів обліку звужує їх склад. На практиці існує низка об'єктів, термін використання яких менше одного року: право на

здійснення торговельної діяльності, право на ноу-хау, право користування об'єктами промислової власності – відсутність їх у балансі занижує вартість цілісного майнового комплексу, що робить його менш привабливим для інвесторів.

У наказі Міністерства фінансів України від 18 серпня 1995 № 139 «Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення» [13] нематеріальні активи показуються як вартість прав користування водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, знаками для товарів і послуг, місцем на товарній, фондовій біржі, програмним забезпеченням обчислювальної техніки, об'єктами промислової та інтелектуальної власності, "ноу-хау", гудвілу, прав користування будинками, спорудами, що внесені у рахунок вкладів до статутного фонду підприємства, а також придбаних у процесі діяльності підприємства. На цьому етапі зроблено спробу визначити способи набуття нематеріальних активів: внесок до статутного капіталу та придбання, разом з тим не конкретизованими залишаються інші способи – приватизація, безоплатне отримання, виробництво. Зазначений акт втратив чинність на підставі Наказу Мінфіну № 39 від 25 лютого 2000 року «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства»» [14], який застосовує визначення нематеріальних активів, наведене в П(С)БО 8.

У наступні роки нематеріальні активи отримали правовий статус як об'єкт експертної оцінки при приватизації підприємств: Методика оцінки вартості об'єктів приватизації та оренди від 02.09.1992 р. (прим.: втратила чинність) [15]; Положення про ін-

вентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання)» від 02.03.1993 р. (прим.: втратила чинність) [16], Методика оцінки вартості об'єктів приватизації від 08.09.1993 р. (прим.: втратила чинність) [17]; Методика оцінки вартості об'єктів приватизації від 18.01.1995 р. (прим.: втратила чинність) [18]; Порядок експертної оцінки нематеріальних активів від 27.07.1995 р. (прим.: втратила чинність) [19]. Перший з даної групи активів до складу нематеріальних активів відносив довгострокові вкладення (інвестиції) з придбання об'єктів промислової та інтелектуальної власності, права на здійснення окремих видів діяльності, права оренди будівель (споруд, приміщень) або користування ними, а також інші аналогічні майнові права, що визнані об'єктом права власності підприємства і приносять дохід, у тому числі права на місце на товарній, фондовій біржі, до вартості якого входять всі витрати, пов'язані з практичним використанням переваг цього місця для самого підприємства.

Між тим, цінність цього акту полягає ще й у визначенні критеріїв віднесення об'єктів до нематеріальних активів, серед яких, зокрема слід відмітити можливість ідентифікації. Методика наголошує, що надходження та оприбуткування будь-якого об'єкта нематеріальних активів на підприємстві слід підтвердити відповідним первинним документом, в якому вказуються докладна характеристика об'єкта; його первісна вартість; термін корисного використання; норма зносу (амортизації); підрозділ, в якому буде використовуватися об'єкт; підписи посадових осіб, що прийняли об'єкт, з доданням

документів, в яких описується сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання. Зауважимо, що саме такий підхід дозволяє скоротити питання при визначенні тих чи інших об'єктів нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання з подальшим їх зарахуванням до балансу та фінансової звітності.

Постанова Кабінету Міністрів України від 02 вересня 1992 року № 522 «Про затвердження Методики оцінки вартості об'єктів приватизації та оренди» [15] у абз. 2 п. 11 визначала нематеріальні активи як вартість прав користування землею, водою або іншими природними ресурсами, будівлями та обладнанням, інших майнових прав, включаючи право на інтелектуальну власність (патенти, технології, ліцензії тощо). Аналогічне тлумачення нематеріальних активів наведено також і у наступній редакції Методики оцінки вартості об'єктів приватизації від 08.09.1993 р. [17].

Проте, зазнавши чергових змін, Методика оцінки вартості об'єктів приватизації від 18.01.1995 р. [18] визначила, що оцінка нематеріальних активів повинна відбуватись на основі Порядку експертної оцінки нематеріальних активів, розробку якого доручили Фонду державного майна України разом з Державним комітетом з питань науки та технологій. Прийнятий 1995 року [19], цей Порядок у п. 7 відніс нематеріальні активи до об'єктів права інтелектуальної власності та інших об'єктів права власності та користування.

Визначення нематеріальних активів в акті податкового законодавства – Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» (прим.: втратив чинність) [20] так само не позбавлене недоліків. Склад нематеріальних активів аналогічний до переліку, затвердженого у Вказівках щодо організації бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

терського обліку [10]. На думку І.А.Бігдан, виділення терміна «вартість прав» зайве, тому що в обліку всі об'єкти відображаються у вартісній оцінці [21, с. 14]. Прийнятий 22.05.1997 р. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» (*прим.: втратив чинність*) [22] в ст. 1.2 визнав нематеріальні активи як права власності платників податку.

З прийняттям у державі провідного акту податкового законодавства [20] була видана низка процедурних документів, які так чи інакше відображали його положення, наприклад, Правила застосування Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 27.06.1995 р. [23] в п. 24 не тільки трактують нематеріальні активи як права власності платника податку, але й наводять примірний перелік об'єктів, що до них відносяться: винаходи, корисні моделі, промислові зразки, знаки для товарів і послуг, торгові марки, об'єкти авторських прав, програмне забезпечення обчислювальної техніки, гудвіл, «ноу-хау» тощо. Варто зазначити, що Постанова Кабінету Міністрів від 23 квітня 1996 року № 452 «Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств» [24] (*прим.: втратила чинність*) стала останнім актом податкового законодавства, який визначав нематеріальні активи як вартість прав на об'єкти інтелектуальної та промислової власності.

З подальшим розвитком облікова практика в Україні все частіше зазнавала змін, у тому числі редагувались і положення щодо нематеріальних активів. Зокрема це було обумовлено розбудовою нової банківської системи України, яка мала забезпечувати ефективну роботу усіх галузей народного господар-

ства. Враховуючи специфіку облікової політики банківських установ, був прийнятий порядок бухгалтерського обліку капітальних вкладень, основних засобів та нематеріальних активів установ банків України [25] (*прим.: втратив чинність*), який визначав нематеріальні активи як вартість придбаних установою прав користування землею, водою, іншими природними ресурсами, промисловими зразками, товарними знаками, об'єктами промислової та інтелектуальної власності, прав оренди будівель (споруд, приміщень) або користування ними, прав власності на квартири, а також інші майнові права, що визнаються об'єктом права власності конкретної установи банку і приносять дохід.

До інших майнових прав Порядок [25] відніс винаходи, корисні моделі, знаки для товарів та послуг, торгові марки, об'єкти авторських прав, програмне забезпечення обчислювальної техніки, гудвіл, «ноу-хау», придбані права на місце на товарній, фондовій біржі, до вартості яких входять усі витрати, пов'язані з практичним використанням переваг цього місця для установи банку.

Наступне визначення нематеріальних активів було дано Національним банком України в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України від 21 листопада 1997 № 388 [26] (*прим.: втратив чинність*) й наслідуює попереднє, дещо звужуючи його – об'єднавши об'єкти за групами: права інтелектуальної власності, права промислової власності, право користування землею та інші майнові права. З наведеного можна дійти висновку, що законодавець потроху йде шляхом спрощення визначення нематеріальних активів, у тому числі – звуження тих груп прав, які можуть бути зараховані до обліку.

Подальша редакція також дещо звузила визначення нематеріальних активів у складі майна банківських установ України [27, 28] (*прим.: втратили чинність*). Єдиним лишився тільки підхід до нематеріальних активів як засобів довгострокового користування, які фізично не існують.

Зі стандартизацією бухгалтерського обліку в Україні Національному банку стало необхідно привести свої акти у відповідність, саме тому визначення нематеріальних активів в Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів комерційних банків України [29] (*прим.: втратила чинність*) фактично дублює положення національного стандарту бухгалтерської звітності. Цікаво, що наступна редакція Інструкції [30] взагалі не дає визначення нематеріального активу, цілком присвячена встановленню порядку ведення рахунків бухгалтерського обліку, визначенню характеристики і призначенню рахунків для відображення інформації за типовими операціями.

Останньою віхою у процесі легітимації використання нематеріальних активів у складі майна комерційних банків України стало прийняття Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України [31]. Наведене там визначення цілком відповідає бухгалтерській сутності нематеріальних активів, дозволяє означити основні критерії їх визнання: немонетарність, відсутність матеріальної форми, можливість ідентифікації. Інструкція в своїх положеннях чітко відображає перехід від затратного визначення нематеріальних активів, яке мало місце на початку, до осмислення їх немонетарної природи. Також законодавець відійшов від часового обмеження використання нематеріальних ак-

тивів, що свідчить про демократизацію відносин з їх використання.

Про необхідність реформування бухгалтерського обліку в Україні говорилося ще з самого початку набуття Україною незалежності. Тому на виконання завдань, визначених у щорічному Зверненні Президента України до народу, Верховної Ради України від 24 червня 1998 року [32], була прийнята Постанова Кабінету Міністрів України від 20 жовтня 1998 року № 1706 «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» [33], що стала першим практичним кроком із втілення цієї ідеї у життя. Постановою було затверджено програму реформування системи бухгалтерського обліку, а також передбачено її фінансування в 1999-2001 роках.

Одним з першочергових завдань стало створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка могла би забезпечити потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів. Під цією егідою у 1999 році було прийняте Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» (далі П(С)БО 8) [34], яке визначало нематеріальний актив як актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду понад один рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам. З введенням в дію П(С)БО 8 почався новий етап у розвитку інституту нематеріальних активів в Україні. Низка нормативних актів: Методичні рекомендації з обліку нематеріальних активів кіновиробництва від

02.04.2008 р. [35] та Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. [36], що були прийняті після набуття ним чинності, у своєму змісті, незважаючи на складну структуру та використання дещо специфічних термінів, повністю наслідують П(С)БО 8. Необхідно акцентувати, що П(С)БО 8 містить у собі підстави, згідно з якими нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі підприємства. Витрати на об'єкти, що не відповідають цим вимогам, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені [37, с. 7].

Слід зазначити, що на сьогодні це визначення відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 08 липня 2008 № 901 «Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку» зазнало редагування [38]: «немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований». Саме так наразі законодавець розуміє нематеріальні активи з бухгалтерської точки зору і використовує це визначення у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку нематеріальних активів від 16.11.2009 р. [39].

Трактування поняття «немонетарний актив», наведене у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [40], вказує, що немонетарні активи – це всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей. Аналогічне поняття дає і п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» [41].

Тобто можна вести мову про те, що вказане вище положення, як і більшість актів фінансового законо-

давства, на відміну від Податкового кодексу України (далі ПК) [42], розглядає нематеріальні активи не як право, а як відповідну статтю витрат суб'єкта господарювання, здатну в майбутньому принести йому певну економічну вигоду [43, с. 282].

Надалі варто визначити, що саме є активами. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 2 «Баланс» [44] та Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [45] дається визначення терміну «активи» – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Майже в один час з реформуванням бухгалтерського обліку в державі проходить оновлення податкового законодавства. 3 квітня 1997 року був прийнятий Закон України «Про податок на додану вартість» [46] (*прим.: втратив чинність*). У цьому акті не міститься визначення «нематеріального активу» як такого, проте законодавець розглядає його в контексті поставки послуг, у тому числі надання права на користування або розпорядження товарами у межах договорів оренди (лізингу), поставки, ліцензування або інші способи передачі права на патент, авторське право, торговий знак, інші об'єкти права інтелектуальної, в тому числі промислової, власності. Задля усунення суперечок при застосуванні цього закону Державною податковою адміністрацією був надісланий лист до Міністерства юстиції України щодо надання роз'яснень деяких положень Закону України «Про податок на додану вартість» [47], де наводиться визначення нематеріального активу, зазначене у Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [22].

Так, до 1997 року більшість актів розуміли нематеріальні активи як вартість тих чи інших об'єктів, потім вони стали трактуватись як актив. Згодом акти бухгалтерського обліку та податкового законодавства розділилися: перша група визначає нематеріальні активи як немонетарний актив, друга – як право власності на об'єкти [48, с. 183].

Наступним етапом у розумінні нематеріальних активів з точки зору оціночної діяльності, у тому числі як об'єкта приватизації, стало прийняття Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [49]. Цей Закон визначає правові засади здійснення оцінки майна, майнових прав, у тому числі нематеріальних активів, та професійної оціночної діяльності в Україні з метою захисту законних інтересів держави та інших суб'єктів праввідносин з питань оцінки майна, майнових прав та використання її результатів. Закон передбачає розробку методичного регулювання оцінки майна та майнових прав, у тому числі нематеріальних активів, яке б здійснювалось у відповідних нормативно-правових актах з оцінки майна: положеннях (національних стандартах) оцінки, що затверджуються Кабінетом Міністрів України.

Першим методичним актом став національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [50], який визначає нематеріальні активи наступним чином: «об'єкти оцінки у нематеріальній формі – об'єкти оцінки, які не існують у матеріальній формі, але дають змогу отримувати певну економічну вигоду». Більш детально питання оцінки нематеріальних активів, враховуючи їх специфічну природу, було визначено у Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності»

[51], який став завершальним етапом еволюції визначення нематеріальних активів в оціночному законодавстві.

Найважливішим кроком у регулюванні майнових відносин суб'єктів господарювання України стало прийняття 16 січня 2003 року Господарського кодексу України [52], який визначив, що нематеріальні активи є частиною майна підприємства, саме тому вони мають вартісне визначення, виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання та відображаються в їх балансі [53, с. 261]. Слід зазначити, що кодекс як типовий акт господарського законодавства дає тільки загальне визначення майна суб'єктів господарювання, не розкриваючи сутності усіх його складових, зокрема нематеріальних активів. Видається, що доцільним було би визначити поняття нематеріальних активів саме у Господарському кодексі, адже з урахуванням безлічі підходів до розуміння їх сутності, як то економічної, оціночної, бухгалтерської тощо, ми зовсім не маємо уявлення про їх правову природу. Навіть у коментарі до Господарського кодексу України [54, с. 257-258] наводиться визначення нематеріальних активів з П(С)БО 8.

Останнім законодавчим визначенням нематеріальних активів стала дефініція, яка наводиться у ст. 14.1.120. Податкового кодексу України [42] і дозволяє зробити висновок, що при визначенні нематеріального активу у цьому акті законодавець звернувся до права власності суб'єктів господарювання на об'єкти обліку нематеріальних активів: право користування природними ресурсами, право користування майном, визнані об'єкти права інтелектуальної власності, незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи, право на провадження діяльності, використання економічних

та інших привілеїв. Разом з тим видається, що саме визначення, наведене в Податковому кодексі України, найбільш точно і повно дозволяє зрозуміти саме правову суть нематеріальних активів як права (матеріального) на використання об'єктів, у тому числі об'єктів права інтелектуальної власності, а не самі об'єкти [55, с. 14]. Таку саму думку розділяє й Н. Хорунжак, яка зазначає, що використання для визначення терміну «нематеріальні активи» поняття «об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової, власності» недостатньо конкретне, оскільки в цьому випадку йдеться не про самі об'єкти, а про право на них [56, с. 68-69].

У рамках дослідження становлення інституту нематеріальних активів як складової частини майна суб'єктів господарювання аналіз актів, що визначає правовий статус об'єктів інтелектуальної, в тому числі промислової власності, можливий лише у загальних рамках, оскільки не відповідає досягненню основної цілі.

Першим нормативно-правовим актом, що регулював відношення щодо права інтелектуальної власності, став Закон України від 1991 року «Про власність» (*прим.: втратив чинність*) [57], завдяки якому з'явилася можливість визнати нематеріальні активи об'єктом бухгалтерського обліку. Згодом, у 1993 році, низка законодавчих актів щодо охорони прав інтелектуальної власності [58-62] чітко визначила об'єкти авторського права і суміжних прав, права промислової власності. Згідно з Конвенцією про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності [63] до прав на інтелектуальну власність входять права на промислову власність, авторське право та нерозкрита інформація.

Цивільний кодекс України (далі ЦК) [64] у ст. 420 визначає перелік прав інтелектуальної влас-

ності в Україні, який, до речі, не є вичерпним. Право інтелектуальної власності – це право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності, визначений цим кодексом та іншим законом. Тобто це визначення виступає лише складовою частиною категорії «нематеріальний актив», наведеної в чинному законодавстві. Отже, перелік об'єктів права інтелектуальної власності (далі ОПІВ) наразі не є вичерпним, адже кожен день створюються дедалі нові і нові форми вираження інтелектуальної творчої діяльності людини, які впевнено можуть претендувати на авторсько-правовий захист та бути визнані частиною майна суб'єктів господарювання у складі нематеріальних активів.

Сьогодні цілком зрозуміло, що комплексне дослідження еволюції нематеріальних активів у законодавстві України неможливе без урахування євроінтеграційного поступу країни. Активізація євроінтеграційних процесів в Україні, розвиток міжнародного співробітництва, участь у сфері відносин міжнародного розподілу та виробничій кооперації, залучення іноземних інвестицій в економіку України, вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу обумовили початок нового етапу у розвитку законодавства щодо регулювання правовідносин з нематеріальними активами.

Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» [65] бухгалтерський облік компаній визначено однією з пріоритетних сфер. Закон передбачає, що для підвищення прозорості фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання, забезпечення її зіставлення із звітами іноземних компаній, сприяння залученню іноземних інвестицій

необхідно гармонізувати вітчизняні стандарти бухгалтерської звітності із міжнародними.

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 року № 1706 [33], було передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 року № 911-р «Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні» [66] стверджує, що на сьогодні розроблено на базі міжнародних стандартів та затверджено наказами Мінфіну 32 національних положення (стандартів) бухгалтерського обліку.

Провідним міжнародним актом у сфері регулювання правовідносин з використання нематеріальних активів виступає Міжнародний стандарт обліку та фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» [67] (далі МСФЗ 38), який визначає нематеріальний актив як немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

Стандарт визнає структуру, види нематеріальних активів, порядок їх оцінки та амортизації, строк корисного використання тощо. Відмінною рисою МСФЗ 38 є те, що він чітко встановлює критерії, згідно з якими об'єкт може бути врахований суб'єктом господарювання у складі свого майна як нематеріальний актив:

- ідентифікація документів;
- контроль;
- майбутні економічні вигоди;
- строк корисного використання.

Реформування системи бухгалтерського обліку, приведення її до вимог МСФЗ стало одним із довготривалих етапів переходу стосунків між Україною та Європейським Союзом на новий асоційований рівень. Відомо, що зміст Угоди про асоціацію розробляється Європейським Союзом конкретно під кожну країну, з якою він має її укласти. Наразі набрав чинності Закон України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони» [68]. В розрізі правового режиму нематеріальних активів цікавлять положення саме економічної частини, яка, хоча й не має прямих положень щодо нематеріальних активів, містить чітке регулювання відносин у сфері інтелектуальної власності (Глава 9). Таким чином, ми можемо стверджувати, що Угода про асоціацію – це новий крок на етапі інституціонального розвитку правового режиму нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання.

В цілому становлення і розвиток законодавства України щодо нематеріальних активів можна розглядати щонайменш з двох точок зору:

1. Проводити дослідження окремо в групі актів з бухгалтерського обліку, оцінки (у тому числі приватизації), податкових актах та актах Національного банку України. Такий підхід дозволяє розглядати еволюцію нематеріальних активів у конкретній галузі, проте не може достовірно відображати картину становлення в цілому.

2. Проводити дослідження за етапами становлення та реформування законодавства України в цілому, розглядаючи окремі акти на певній стадії.

Беручи за основу другий підхід, в ході дослідження було виявлено такі стадії становлення та розвитку нематеріальних активів в Україні:

Формуюча. 1990 – 1997 рр. На даному етапі Україна переходить до незалежності, що зумовлює прийняття низки нормативних актів загальнодержавного значення, які відображають рух від планово-адміністративної до ринкової економіки, зміну форм права власності, введення нових інститутів в законодавство, зокрема нематеріальних активів. Впродовж цього періоду законодавець розуміє нематеріальні активи як вартість об'єктів, що належать підприємству на праві власності, проте не мають матеріальної форми.

Стандартизаційна. 1997-2005 рр. Зазнавши чимало змін, акти з бухгалтерського обліку, приватизації, оцінки та податкові акти набули більш менш узгодженого змісту. З 1998 року законодавець починає виділяти тлумачення поняття «нематеріальний актив». Податкові та оціночні акти починають розуміти як права на об'єкти інтелектуальної власності та інші аналогічні права. Бухгалтерська ж система України починає перехід до стандартів бухгалтерської звітності, головним з яких виступає П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Інші бухгалтерські акти приводяться у відповідність до стандарту і розуміють під нематеріальними активами - актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду понад один рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або надання в оренду іншим особам. Немаловажним у цей період постає розвиток і законодавства з оціночної діяльності, яке визнає нематеріальні активи як майнове право, що може бути оцінене. Також на цьому етапі приймається Господарський кодекс, який у складі майна вирізняє нематеріальні активи.

Етап євроінтеграції. 2006 р. – по наш час. Сьогодні ми вже маємо низку визначених понять у тих чи інших нормативно-правових актах України, які відображають суть нематеріальних активів, критерії їх визнання тощо. Проте розвиток міжнародного співробітництва, іноземного інвестування, глобалізації та євроінтеграції обумовлює реформування чинних нормативно-правових актів у відповідності до вимог світового співтовариства. Так, зокрема П(С)БО 8 і низка інших бухгалтерських актів гармонізували визначення нематеріальних активів відповідно до МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», зробили його простішим, не спростивши при цьому смислового навантаження. Крім того, важливим у контексті євроінтеграційного розвитку країни, є підписання двох частин Угоди про асоціацію України з ЄС. Також на цьому етапі був прийнятий Податковий кодекс, що, на нашу думку, найбільш вдало на сьогодні розкриває саме правову природу нематеріальних активів, як майнового права у складі майна суб'єктів господарювання.

1.2. Правова природа нематеріальних активів як складової майна суб'єктів господарювання

Подальше дослідження теоретичних та нормативних засад правового режиму нематеріальних активів буде проводитися в рамках характеристики їх як частини цілісного майнового комплексу суб'єктів господарювання. Такий підхід дозволяє розкрити зміст майнової природи нематеріальних активів, виявити їх характерні риси та провести комплексну класифікацію об'єктів їх складної та багаторівневої структури.

Під юридичною природою зазвичай розуміється сукупність специфічних ознак, принци-

пів і елементів, які дозволяють виокремити відповідне правове явище [69, с. 218]. Тим часом у правознавстві практично не приділяється увага юридичній природі нематеріальних активів, яка розкриває їх особливу роль у формуванні майна суб'єктів господарювання, визначає їх вплив на ділову репутацію суб'єктів господарювання, загальну вартість підприємства як єдиного майнового комплексу.

У попередньому підрозділі було з'ясовано, що нематеріальні активи виступають новим об'єктом правового регулювання в Україні. Сьогодні можна виділити три основні сфери, в яких законодавець, гармонізувавши вітчизняні стандарти до міжнародних стандартів фінансової звітності, досяг консенсусу з приводу поняття нематеріальних активів: податкову, оціночну (приватизація), бухгалтерський облік.

Чинне законодавство України, використовуючи термін «правовий режим майна», не дає його уніфікованого визначення. Закон України «Про землі енергетики та правовий режим спеціальних зон енергетичних об'єктів» від 9 липня 2010 року [70] правовий режим спеціальних зон об'єктів енергетики визначає як встановлений законодавством особливий режим використання земель власниками та користувачами земельних ділянок, а також підприємствами, які здійснюють експлуатацію об'єктів енергетики, спрямований на забезпечення нормальних умов їх експлуатації та запобігання пошкодженням.

Неоднозначність трактування поняття «правовий режим майна» знайшло своє відображення й у науковій юридичній літературі (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Трактовка категорії «правовий режим майна»
в юридичній літературі**

Автор	Дефініція
А.Г. Певзнер [71, с. 45]	Обсяг прав, що здійснюється щодо тих чи інших видів майна тими госпорганами, за якими це майно закріплене
Л.В. Соловійова [72, с. 85]	Правовий режим майна напряму залежить від способу заснування підприємства та порядку (механізму) участі засновників в управлінні ним
Ю.С. Цимерман [73, с. 13]	Це повноваження органів господарського керівництва з управління майном, закріпленим за підприємством
З.М. Заменгоф [74, с. 8]	Пропонувала більш широке поняття правового режиму майна, доповнюючи його порядком формування різних видів майна та наділення ними госпорганів
В.В. Лаптев [75, с. 89]	Встановлений в правових нормах порядок формування майна і наділення ним госпорганів, а також порядок управління ним цими органами та іншими ланками економіки
І.В. Єршова [76, с. 140]	Сукупність встановлених законодавством правил володіння, користування, розпорядження майном, що залежить від юридичного титулу, на підставі якого майно належить суб'єкту його цільового призначення
В.С. Мартем'янов [77, с. 145-146]	Існування всередині основних правових форм (власності чи похідних речових господарських прав) особливих правил реалізації повноважень щодо володіння, користування і розпорядження майном у процесі господарювання

<p>В.М. Гайворонський [78, с. 91]</p>	<p>Встановлений правовими засобами порядок й умови придбання (присвоєння) майна, здійснення суб'єктами права повноважень щодо володіння, користування та розпорядження ним, реалізація функцій управління майном, а також його правова охорона</p>
<p>А.С. Васильєв, О.П. Підцерковний [79, с. 166]</p>	<p>Система правовідносин, об'єктом яких є цілісний майновий комплекс суб'єкта господарювання, його складова частина, а предметом – права і обов'язки учасників господарювання, пов'язані з володінням і використанням цілісного майнового комплексу в господарській діяльності</p>
<p>С.М. Корнеєв [80, с. 4]</p>	<p>Встановлений законодавством порядок придбання підприємством майна; обсяг його прав та обов'язків з володіння, користування та розпорядження ним; порядок та межі реалізації зазначених прав; порядок звернення стягнень на окремі види майна за вимогою кредиторів, а також межі розпорядження майном з боку вищестоящих органів (перерозподіл, вилучення та ін.)</p>
<p>Г.В. Пронська [81, с. 83].</p>	<p>Встановлена правовими нормами структура майна, порядок його набуття, використання і вибуття, а також звернення на нього стягнень кредиторів</p>
<p>А.А. Присяжнюк [82, с. 9].</p>	<p>Встановлені нормативними актами правила (вимоги) щодо складу майна, які пред'являються до нього при його придбанні (формуванні) і використанні (розпорядженні), в межах і допустимими способами в господарській (підприємницькій) діяльності, а також зверненні стягнення на це майно кредиторів</p>

Ця група визначень [71-75] здебільшого виходить з порядку управління майном та порядку його формування. Можливо, ці автори об'єднують усі правомочності власника майна: володіння, використання, розпорядження – в одну категорію «управління». На наш погляд, це неправильно, адже повноваження управління не є презумпцією власника, воно може передаватись іншій особі, наприклад, за договором управління майном (ст. 1029 ЦК України).

Визначення поняття «правовий режим майна» у другій групі авторів [76-82] відображають основні правомочності власника щодо належного йому майна, вони лаконічні та змістовні. Разом з тим кожний з авторів прагнув внести щось, тим самим обтяжуючи конструкцію дефініції та відходячи від самої суті.

Дефініція, наведена Г.В. Пронською [81, с. 83], підтримується представниками школи господарського права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, зокрема В.С. Щербиною [83, с. 191], на думку якого до визначення правового режиму майна ще слід було б додати такий елемент, як межі розпорядження майном з боку третіх осіб [84, с. 258]. В своєму дисертаційному дослідженні Ю.П. Пацурківський доповнює це визначення таким елементом, як обсяг прав та обов'язків суб'єктів господарювання з приводу володіння, користування та розпорядження майном [85, с. 9], що, на думку В.С. Щербини, є зайвим, оскільки охоплюється такими елементами, як набуття, використання і вибуття [86, с. 71]. Схожу трактовку наводить і А.А. Присяжнюк [82, с. 9].

Таким чином, з наведеного вище бачимо, що більшість визначень правового режиму майна суб'єктів господарювання мають схожу структуру, сформовану з огляду на засади господарської діяльності. Тим не

менше кожен з авторів прилучився до формування поняття відповідно до сфери свого дослідження, що обумовлює появу в зазначених дефініціях специфічних ознак. У подальшому дослідженні під правовим режимом нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання будемо розуміти визначений законодавством обсяг прав та обов'язків суб'єкта господарювання щодо їх формування, використання та розпорядження.

Перш ніж перейти до формулювання визначення «нематеріальних активів» у складі майна суб'єктів господарювання, необхідно визначитись з тим, що саме відноситься до майна у сфері господарювання.

Ст. 139 ГК України [52] визнає майном сукупність речей та інших цінностей (включаючи нематеріальні активи), які відповідають таким ознакам:

- ❖ мають вартісне визначення;
- ❖ виробляються чи використовуються у діяльності суб'єктів господарювання;
- ❖ відображаються у балансі цих суб'єктів або враховуються в інших встановлених законом формах обліку майна цих суб'єктів.

Слід зазначити, що визначення майна в ст. 139 ГК України підкреслює його економічну роль, у той час як визначення майна в ст. 190 ЦК України [64] (речі, сукупність речей, майнові права та обов'язки) можна розглядати скоріше як перерахування складових категорій.

Згідно зі ст. 128 Цивільного кодексу Російської Федерації (далі РФ) [87] до майна відносяться речі та відповідні права на них (речові права), а також майнові права, не пов'язані з володінням речами. Виключні права та нематеріальні блага у цивільно-правовому понятті майна не входять [88, с. 117]. До майнових прав

у РФ також відносяться права, пов'язані з отриманням винагороди за використання нематеріальних об'єктів, а саме об'єктів авторського права та суміжних прав, об'єктів патентного права, товарних знаків та позначень обслуговування [89]. Тобто Цивільний кодекс РФ розрізняє майнові права та права на речі.

У той же час ЦК України прирівнює майнові права до речових (ст. 190 ЦК України). Так, Є.О. Харитонов зазначає, що під «майном» в цивільному праві розуміється узагальнене поняття, яке відображає всю сукупність матеріальних благ та обтяжень, які можуть бути об'єктом цивільних правовідносин [90, с. 227-228].

Майнові права як об'єкти цивільних прав не можуть розглядатися як майно у відриві від їх юридичної належності тим чи іншим суб'єктам (кредиторам) у зобов'язальних правовідносинах з конкретними боржниками, а також від інших факторів, які прямо чи опосередковано впливають на існування (дійсність) вимоги, її параметри і межі і т.п. [18]. Під майновими правами З.М. Заменгоф розуміє права підприємств та об'єднань на закріплені за ними матеріальні ресурси та фінансові засоби [91, с. 4]. Тобто майнові права у вітчизняній цивілістиці пов'язані з конкретною річчю.

Традиційним, що важливо з погляду ведення бухгалтерського обліку та звітності, є поділ майна підприємства на матеріальні і нематеріальні складові. До матеріальних відносять основні засоби, сировину, матеріали, готову продукцію тощо. Певні труднощі виникають з визначенням нематеріального елемента підприємства, що надає йому завершений вигляд як своєрідного і єдиного об'єкта [92, с. 24].

Для потреб бухгалтерського та податкового обліку замість господарсько-правової категорії «май-

но» частіше використовують поняття «актив», що пов'язано з більш чітким визначенням стосовно конкретного суб'єкта господарювання як за складом, так і за вартістю.

Доцільно зауважити, що у науковій літературі немає єдиного підходу до трактування категорії нематеріальних активів. Зокрема, більшість визначень наводиться саме в економічній літературі (табл. 1.2).

Так, О.В. Лишиленко розрізняє поняття «нематеріальні ресурси» і «нематеріальні активи» [93], що дало змогу автору визначити нематеріальні активи як категорію, яка виникає внаслідок володіння правами на об'єкти інтелектуальної власності або обмежені природні ресурси для використання в господарській діяльності з метою отримання прибутку. Виходить, що нематеріальний ресурс – це немайнова категорія, яка характеризує виробничий потенціал підприємства.

Неможливо погодитись з висновками О.І. Коблянської [94] щодо такої трактовки нематеріальних активів, адже не всі об'єкти нематеріальних активів відносяться до цивільного обігу (наприклад, організаційні права, права на провадження окремих видів господарської діяльності).

Таблиця 1.2

**Визначення нематеріальних активів
в економічній літературі**

О.В. Лишиленко [93]	Це доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами»
О.І. Коблянська [94]	Будь-які (їх коло залишається невичерпним) безтілесні об'єкти цивільного обігу, що можуть бути капіталізовані підприємством, організацією, установою

<p>Н.М. Хорунжак [56, с. 68], Л.З. Шнейдман [95], Н.Н. Грабова [96], Н.М. Ткаченко [97]</p>	<p>Умовна вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, а також права користування землею, водними та іншими природними ресурсами</p>
<p>І.Т. Балабанов [98, с. 33]</p>	<p>Вкладення грошових коштів підприємства (його витрати) у нематеріальні об'єкти, які використовуються у господарській діяльності у довготривалому періоді та приносять дохід.</p>
<p>В.П. Завгородній і В.Я. Савченко [99, с. 80]</p>	<p>Довгострокові витрати, які повинні приносити дохід протягом певного періоду</p>
<p>В.Ф. Палій, В.В. Палій [100, с. 53-75]</p>	<p>Об'єкти майна, що не мають матеріально-речового змісту, або цей зміст не має вирішального значення для продуктивного його використання, або матеріально-речовий зміст не розглядається через юридичну обмеженість</p>
<p>П.П. Кураков [101]</p>	<p>Належні підприємствам та організаціям цінності, що не є фізичними об'єктами, які мають грошову оцінку та приносять грошовий дохід</p>
<p>І.А. Бланк [102, с. 103]; А.М. Турило, О.В. Корнух [103, с. 173]</p>	<p>Необоротні активи, які не мають речової (матеріальної) форми, що забезпечують здійснення усіх основних видів господарської діяльності</p>
<p>О.А. Россомахіна [104, с. 5]</p>	<p>У широкому розумінні – усі немайнові блага; у вузькому (бухгалтерському розумінні) – ті нематеріальні блага, вартість яких можна з певною гарантією визначити досить точно і відобразити у балансі</p>

<p>О.В. Вакун [105, с. 213]</p>	<p>Сукупність усіх невідчутних активів (включаючи інтелектуальний капітал і нематеріальні активи, одержані не в результаті інтелектуальної діяльності), що відповідають вимогам їх визнання активами згідно з національними П(С)БО.</p>
<p>С.В. Свірко [106, с. 39]</p>	<p>Вид ресурсів установи, що має нематеріальну природу, очікуваний строк корисної дії яких становить більше одного року, які покликані забезпечити його функціонування згідно з визначеними завданнями</p>
<p>С.Ф. Покропивний [107]</p>	<p>Доступ до прав власності автора, які захищено правами, «що самі по собі і є нематеріальними активами»</p>
<p>І.І. Пилипенко [108]</p>	<p>Це складова частина потенціалу підприємства, здатна забезпечувати економічну користь протягом відносно тривалого періоду</p>
<p>Глен А. Веми, Деніел Г. Шорт [109]</p>	<p>Активи, які фізично не існують та надають власнику право їх використання</p>
<p>О. Зайковський, В. Комаров [55, с. 14]</p>	<p>Немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, сутність яких полягає у праві власності на об'єкти інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності особи, можуть бути ідентифіковані (ототоженені) і утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він більше року) для виробництва, торгівлі та в адміністративних цілях, або надання в оренду іншим особам</p>

<p>В.М. Диба [110, с. 481].</p>	<p>Немонетарні активи довгострокового використання, що не мають матеріально-речової форми, або матеріальна форма яких не має істотного значення для їхнього використання в господарській діяльності, однак мають вартісну оцінку, можуть бути ідентифіковані і здатні забезпечувати підприємству економічну вигоду</p>
<p>О.В. Щур, Т.В. Олексієнко [111, с. 173].</p>	<p>Немонетарні активи, що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані, сприяють одержанню підприємством доходу та являють собою довгострокові права або переваги, котрі отримує власник таких прав, витрати на їх придбання (створення) і доведення до стану, придатного для використання за своїм призначенням</p>
<p>Д.Д. Сушко [112, с. 179].</p>	<p>Немонетарні активи, які не мають матеріальної субстанції, проте мають вартість та можуть бути ідентифіковані та утримуються підприємством з метою отримання економічних вигод шляхом їх використання в різних сферах економічної діяльності протягом строку корисної дії</p>
<p>Джон Доунс та Джордан Еллот Гудман [113]</p>	<p>Ресурс підприємства, головним завданням якого визначають надання фірмі переваг на ринку (у тому числі дозвіл на пошук копалин, імпорт, авторські права, витрати на рекламу, організаційні витрати)</p>
<p>В.В. Сатовський [114, с. 2], Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [115, с. 225-226]</p>	<p>Необоротні довгострокові активи, які не мають матеріальної форми, але мають вартість і можуть приносити підприємству прибуток</p>

Ю. Гарбар, А. Драниковський, І. Іванова [116, с. 422]	Нематеріальні активи – об’єкти права інтелектуальної, у тому числі промислової власності, а також аналогічні права, визнані в установленому законом порядку
В.М. Жук [117, с. 7]	1. Об’єкти права інтелектуальної власності, згідно з Цивільним кодексом України. 2. Права користування, що згідно з законодавством можуть бути визнані в якості нематеріальних активів

Визначення групою авторів (Н.М. Хорунжак [56, с. 68], Л.З.Шнейдман [95], Н.Н. Грабова [96], Н.М. Ткаченко [97]) нематеріальних активів як умовної вартості, на наш погляд, не зовсім коректно, оскільки умовна вартість означає, що об’єкт не можна оцінити, що не відповідає, по-перше, самому визначенню активу, по-друге – це визначення також звужує склад нематеріальних активів.

Визначення нематеріальних активів І.Т. Балабановим [98, с. 33] надається з позиції інвестування підприємства. Для цілей обліку нематеріальні активи виступають не вкладами грошових коштів у нематеріальні об’єкти, а ресурсами, що представляють різні права. Аналізуючи цей підхід, необхідно звернути увагу на те, що не всі нематеріальні об’єкти, які використовуються в діяльності підприємства, є нематеріальними активами - дебіторська заборгованість, витрати майбутніх періодів, довгострокові вкладення в цінні папери.

Ототожнення В.П. Завгороднім і В.Я. Савченко [99, с. 80] нематеріальних активів з довгостроковими витратами, на наш погляд, не зовсім логічне. Нематеріальні активи є одним з видів майна, вартість якого може формуватися, виходячи з цих витрат, а довгострокові витрати можуть виникати і у зв’язку з придбанням інших необоротних активів.

Крім того, низку істотних недоліків містить визначення нематеріальних активів економістами В.Ф. Палій і В.В. Палій [100, с. 53-75], тут не розкрита суть поняття «нематеріальні активи» та їх роль у процесі використання, а формулювання «матеріально-речовий зміст не розглядається через юридичну обмеженість» – абстрактне і не цілком наукове.

Визначення П.П. Куракова [101] звужує розуміння нематеріальних активів. Вони приносять економічні вигоди у майбутньому, однією зі складових цієї вигоди є грошовий дохід, але у використанні нематеріальних активів грошовий дохід не є самоціллю.

Не зовсім повно дано визначення нематеріальних активів І.А. Бланк [102, с. 103], А.М. Турило та О.В. Корнух [103, с. 173]. Відзначаючи довгостроковий характер нематеріальних активів, відсутність матеріальної субстанції, автори звужують сферу їх застосування.

О.А. Россомахіна, розглядаючи нематеріальні активи у вузькому розумінні [104, с. 5], забагато покладає на це визначення, оскільки в цілому до немайнових благ відносять (ст. 201 ЦК України): здоров'я, життя; честь, гідність і ділову репутацію; ім'я (найменування); авторство; свободу літературної, художньої і технічної творчості. Тобто такі блага, які позбавлені речового змісту, а це не відповідає самій природі нематеріальних активів. Разом з тим окремі положення (ділову репутацію та найменування) можна розглядати як елемент об'єкта нематеріальних активів, але не сам об'єкт.

Схожий підхід відмічає й О.В. Вакур, яка розглядає нематеріальні активи у широкому або економічному, та вузькому - бухгалтерському розумінні. При цьому обидва таумачення автор прив'язує до вимог визнання, закріплених у П(С)БО8. Автор наполягає на

тому, що для ефективного управління підприємством необхідно зробити перехід від «звуженого» бухгалтерського підходу до «розширеного» бухгалтерського підходу, максимально наближеного до економічного розуміння сутності нематеріальних активів [105, с. 213]. Завадою в реалізації цього підходу є необхідність подолання перепон у визнанні нематеріальними активами об'єктів, наведених в п. 9 П(С)БО 8, частина з котрих є витратами, в результаті капіталізації яких може бути створений нематеріальний актив у широкому розумінні. Основним засобом подолання зазначеної проблеми виступає принцип превалювання сутності над формою, за яким пріоритетною ціллю для бухгалтерського обліку є надання релевантної інформації про нематеріальні активи підприємства, що створює можливість для подолання наявних нормативних бар'єрів та удосконалення чинної бухгалтерської методології, чим підвищується інформативність фінансової звітності вітчизняних підприємств.

Крім того, розглядаючи нематеріальні активи як частину майна суб'єктів господарювання, ми можемо до них віднести будь-який об'єкт, що відповідає певним критеріям, які дозволяють віднести його до нематеріального активу.

С.В. Свірко [106, с. 39] знову ж наголошує на обмеженні за терміном використання, звужуючи коло об'єктів нематеріальних активів, не включаючи такі, що можуть використовуватись менше 1 року.

С.Ф. Покропивний [107] робить ще одне звуження сутності нематеріальних активів, прирівнявши їх до ОПІВ. По-перше, майнові права на ОПІВ можуть відчужуватись, тобто доступ до них може передаватись, по-друге, структура нематеріальних активів значно ширша за структуру ОПІВ.

І.І. Пилипенко прирівнює визначення нематеріальних активів до категорії «немонетарний ресурс» [108].

На наш погляд, визначення, яке дається Глен А. Веми та Деніел Г. Шорт [109], дуже невдале, воно не дає можливості розкрити основні критерії віднесення об'єктів до нематеріальних активів, а також звужує повноваження власника щодо них, залишаючи поза увагою право володіння та розпорядження.

Отже, з наведених вище визначень можна побачити, що наразі більшість авторів розкриває нематеріальні активи з економічної точки зору як нематеріальні ресурси, що постають визначеними правами та перевагами, які дозволяють власнику здійснювати підприємницьку діяльність з метою отримання економічних вигід.

Автори, які використовують у своїх працях поняття, визначене у П(С)БО 8: О. Зайковський, В. Комаров [55, с. 14]; В.М. Диба [110, с. 481]; О.В. Шур, Т.В. Олексієнко [111, с. 173]; Д.Д. Сушко [112, с. 179]; Джон Доунс та Джордан Еллот Гудман [113]; В.В. Сатовський [114, с. 2]; Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [115, с. 225-226] висвітлюють так званий бухгалтерський або звужений підхід, який обмежує перелік тих об'єктів, які можуть бути визнані нематеріальними активами і зараховані на баланс підприємства. Вказаний підхід не відображає правової суті нематеріальних активів та потребує доопрацювання, тому не може бути покладений в основу поняття, що буде запропоноване до включення в Господарський кодекс України.

У ході аналізу визначення «нематеріальні активи» низки інших авторів [116, с. 422] незрозумілим постає виділення промислової власності, яка є невід'ємною складовою права інтелектуальної власності і, на наш

погляд, відповідно належить до групи прав, визначених П(С)БО 8, що можуть бути враховані в якості нематеріальних активів, яке не потребує окремого уточнення. Формулювання «аналогічні права» навпаки звужує перелік таких об'єктів, окреслюючи ті групи прав, які за своєю природою походять на права інтелектуальної власності, наприклад, право на інформацію.

В.М. Жук [117, с. 7] для визначення нематеріальних активів звертається до законодавства України, в якому вони представлені двома правовими категоріями:

1. Об'єкти права інтелектуальної власності, згідно з ЦК України.
2. Права користування, що, згідно з законодавством, можуть бути визнані в якості нематеріальних активів.

За своєю природою право інтелектуальної власності може розглядатися у об'єктивному та суб'єктивному аспектах. У першому випадку – це сукупність правових норм щодо правовідносин з результатами інтелектуальної творчої діяльності. З суб'єктивної точки зору воно складається з особистих немайнових та майнових прав. У рамках нашого дослідження розглядаються саме майнові права творця.

Майнові права інтелектуальної власності становлять основу права інтелектуальної власності, вони визнаються товаром – власник на свій розсуд має право ними володіти, користуватися та розпоряджатися, що не відрізняє майнові права інтелектуальної власності від права власності на речі [118, с. 667]. При цьому майнові права стають реальністю лише завдяки залученню їх у господарський обіг за допомоги системи спостережень, вимірювань і реєстрації господарських операцій та процесів матеріального виробництва. Тільки в резуль-

таті зазначеної сукупності дій об'єкт творчості перетворюється на особливий вид власності [119, с. 173-174].

Визначаючи співвідношення майнового права інтелектуальної власності з іншими майновими правами, необхідно звернути увагу на те, що наразі існує два основних підходи до визначення його правової природи. З одного боку, права автора на результати творчої діяльності розглядаються як право інтелектуальної власності, тобто відносяться до специфічного різновиду права власності. Зокрема, такий підхід відображала ч. 2 ст. 13 Закону України «Про власність» (прим.: втратив чинність) [57], яка прямо вказує на те, що результати інтелектуальної праці виступають об'єктами права власності. З іншого боку, права авторів на результати творчої діяльності тлумачаться як виключні права, котрі не належать до прав власника [120, с. 133]. Виключне право – це абсолютне право на нематеріальний об'єкт, яке виконує для нього ту саму функцію, що й право власності для матеріальних об'єктів, хоча вона і не вичерпує значення першого [121, с. 14].

Цивільний кодекс України в ст. 419 відображає саме перший підхід, зазначаючи такі відмінності між об'єктами права інтелектуальної власності та об'єктами права власності:

1. Результат інтелектуальної діяльності може бути визнаний об'єктом права інтелектуальної діяльності тільки в суворій відповідності до вимог закону.

2. Існування права інтелектуальної власності, хоча воно і є абсолютним, обмежене відповідним строком [90, с. 133].

Варто відзначити, що коли в Цивільному кодексі мова йде про право власності на річ, то під річчю розуміється матеріальний носій (річ) інтелектуальної власності. Тобто право інтелектуальної власності та

право на матеріальний носій (об'єкт) інтелектуальної власності не залежать один від одного. Відповідно до ст. 41 Конституції України [7] суб'єкти господарювання мають право володіти, використовувати та розпоряджатися результатами своєї інтелектуальної творчої діяльності. Разом з тим глава 16 ГК України [52] «Використання у господарській діяльності права інтелектуальної власності» дає роз'яснення, що правовий режим об'єктів інтелектуальної власності у складі майна суб'єктів господарювання обмежений правомочністю використання.

Для віднесення певного об'єкта права інтелектуальної власності до сфери господарювання необхідно, щоб, з одного боку, встановлені законом правомочності щодо нього могли бути реалізовані у господарській діяльності. З іншого – всі об'єкти права інтелектуальної власності, на які законом встановлені майнові права, є об'єктами права інтелектуальної власності у сфері господарювання [54, с. 294].

Таким чином, можна стверджувати, що перша частина положення, наведеного В.М. Жук, не відповідає визначенню нематеріальних активів як складової частини майна суб'єктів господарювання. Щодо правового режиму об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів, то це буде предметом подальшого дослідження у підрозділі 2.3. «Структура та види нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання».

З наведеного вище ми впевнилися у відсутності однозначності щодо тлумачення науковцями категорії «нематеріальні активи», тим не менше існуюча полеміка дозволяє виокремити основні ознаки, за якими об'єкт може бути віднесений до нематеріальних активів суб'єкта господарювання.

З позиції бухгалтерського обліку інтелектуальна власність, яка прийнята на баланс, набуває статусу нематеріальних активів і оцінюється за сумою витрат, пов'язаних зі створенням, придбанням та доведенням до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням.

У діючому законодавстві України існує кілька визначень нематеріальних активів (табл. 1.3.), які за своїм змістом інколи навіть суперечать одне одному [122, с. 85]. Слід зауважити, що в П(С)БО 8 конкретно не йдеться про критерії визнання об'єкта нематеріальним активом [123, с. 183]. Стандарт містить у собі підстави, згідно з якими нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі підприємства. Витрати на об'єкти, що не відповідають цим вимогам, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені.

Таблиця 1.3

**Визначення нематеріальних активів
у чинному законодавстві України**

Нормативно-правовий акт	Зміст поняття «нематеріальний актив»
Податковий кодекс України [42]	Право власності на результати інтелектуальної діяльності, в тому числі промислової власності, а також інші аналогічні права, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), право користування майном та майновими правами платника податків у встановленому законодавством порядку, у тому числі придбані в установленому законодавством порядку права користування природними ресурсами

Закон України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» [124]	Об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності
Інструкція з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [125]	Немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та використовуються установою більше одного року для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб установи або здавання в оренду іншим особам
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [40]	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [34]	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований

1.3. Учасники правовідносин щодо нематеріальних активів у сфері господарювання

У сучасній юридичній науці, як і за радянських часів, здебільшого висловлюється думка щодо ототожнення категорій «суб'єкт права» та «учасник правовідносин» та пропонується задля усунення термінологічної плутанини відмовитись від використання поняття «суб'єкт правовідносин» [126, с. 84]. Разом з тим висловлюється й інша думка, за якою категорія «суб'єкт правовідносин» є більш вузькою, ніж «суб'єкт права»; вона дає змогу лише охарактеризувати відповідний аспект реального буття суб'єкта права, тобто його участь

у конкретних суспільних правовідносинах [127, с. 116]: поняття суб'єкт є ширшим і виражає сукупність усіх учасників правовідносин, що становлять предмет конкретної галузі права. Тобто учасник правовідносин щодо нематеріальних активів у сфері господарювання є суб'єктом господарського права, при цьому не кожен суб'єкт господарського права може бути учасником таких правовідносин.

У чинному ГК України відсутнє визначення поняття «суб'єкт господарського права». Законодавство України, у тому числі Конституція України, використовує таке поняття, як «суб'єкт господарювання», «суб'єкт господарської діяльності», «учасник господарських правовідносин», які так чи інакше мають відношення до категорії «суб'єкт господарського права». В.С. Щербина зазначає [83, с. 100], що поняття «суб'єкт господарського права» обґрунтоване теорією господарського права, яка виходить з того, що суб'єктами цього права є учасники господарських відносин. Така думка знайшла своє відображення в ГК України [52], ст. 2 якого відносить до них суб'єктів господарювання; споживачів, органи державної влади та органи місцевого самоврядування, наділені господарською компетенцією; громадян, громадські організації, які виступають засновниками суб'єктів господарювання чи здійснюють щодо них організаційно-господарські повноваження на основі відносин власності.

Відповідно до теорії співвідношення категорій «суб'єкт права» та «учасник правовідносин» необхідно дослідити, які саме суб'єкти господарювання можуть бути учасниками правовідносин щодо нематеріальних активів. Крім того, необхідно аргументувати специфіку обліку нематеріальних активів у складі майна тих чи інших суб'єктів господарювання.

Суб'єкти господарювання утворюють найбільшу та найважливішу для відносин у сфері господарювання групу, до якої, відповідно до ст. 55 ГК [52] України, належать учасники господарських відносин, які здійснюють господарську діяльність, реалізуючи господарську компетенцію (сукупність господарських прав та обов'язків), мають відокремлене майно і несуть відповідальність за своїми зобов'язаннями в межах цього майна, крім випадків, передбачених законодавством.

Яскравий приклад співвідношення понять «учасник господарських відносин» та «суб'єкт господарювання» міститься в положенні ч. 2 ст. 218 ГК [52], де для першого визначена відповідальність лише за невиконання або неналежне виконання господарського зобов'язання чи порушення правил здійснення господарської діяльності, а для другого – у будь-якому випадку, крім форс-мажорних обставин.

На відміну від інших учасників господарських відносин суб'єкт господарювання, виходячи з його легального визначення, має декілька характерних ознак:

- ❖ по-перше, він є учасником господарських відносин;
- ❖ по-друге, він безпосередньо здійснює господарську діяльність, що якісно відрізняє його від органів державної влади та органів місцевого самоврядування;
- ❖ по-третє, він наділений господарською компетенцією (сукупністю господарських прав та обов'язків), які реалізуються при здійсненні господарської діяльності;
- ❖ по-четверте, суб'єкт господарювання має відокремлене від інших суб'єктів (у тому числі і від власника) майно;

-
- ❖ по-п'яте, суб'єкт господарювання несе відповідальність за своїми зобов'язаннями у межах закріпленого за ним майна [128, с. 11-16].

Види суб'єктів господарювання визначені в ч. 2 ст. 55 ГК України: господарські організації та громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які здійснюють господарську діяльність та зареєстровані відповідно до закону як підприємці.

Також можна розрізнити суб'єктів господарювання залежно від виду господарської діяльності, яку вони здійснюють: суб'єкти підприємницької діяльності (господарські організації і фізичні особи-підприємці) та суб'єкти некомерційного господарювання: суб'єкти державного чи комунального секторів економіки та суб'єкти, яким здійснення господарської діяльності у формі підприємництва заборонено.

При цьому слід розрізнити поняття «суб'єкт некомерційного господарювання», «непідприємницьке товариство» та «неприбуткова організація». Під «непідприємницьким товариством» ст. 84 ЦК України [64] розуміє товариства, які не мають на меті одержання прибутку для його наступного розподілу між учасниками. Неможливо не погодитись з В.С.Щербиною з приводу умовності такого поділу ЦК, який не покликаний регулювати відносини у сфері підприємництва, зокрема – поділу товариств на підприємницькі та непідприємницькі. Крім того, з положень ЦК випливає, що до товариств відносяться господарські товариства та виробничий кооператив, тобто поняття «непідприємницьке товариство» за своїм змістом вужче, ніж «суб'єкт некомерційного господарювання», до складу якого, крім товариств входять також підприємства, громадяни-підприємці, господарські об'єднання, фінансові установи та біржі.

Згідно зі ст. 157 Податкового кодексу України [42], до неприбуткових організацій відносяться:

а) органи державної влади України, органи місцевого самоврядування, Національна академія наук України та створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;

б) благодійні фонди і благодійні організації, створені у порядку, визначеному законом для провадження благодійної діяльності; громадські організації, створені з метою надання реабілітаційних, фізкультурно-спортивних (для інвалідів, дітей-інвалідів) та соціальних послуг, правової допомоги, провадження екологічної, оздоровчої, аматорської спортивної, культурної, просвітньої, освітньої та наукової діяльності, а також творчі спілки та політичні партії, громадські організації інвалідів, спілки громадських організацій інвалідів та їх місцеві осередки; науково-дослідні установи та вищі навчальні заклади III-IV рівнів акредитації, внесені до Державного реєстру наукових установ, яким надається підтримка держави; заповідники, музеї та музеї-заповідники;

в) кредитні спілки, пенсійні фонди;

г) інші, ніж визначені в підпункті "б" цього пункту, юридичні особи, діяльність яких не передбачає отримання прибутку згідно з нормами відповідних законів;

г) спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб, створені для представлення інтересів засновників (членів, учасників), що утримуються лише за рахунок внесків таких засновників (членів, учасників) та не провадять господар-

ську діяльність, за винятком отримання пасивних доходів;

д) релігійні організації;

е) житлово-будівельні кооперативи та об'єднання співвласників багатоквартирних будинків;

є) професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок;

ж) організації роботодавців та їх об'єднання;

з) садівничі та гаражні кооперативи або товариства.

Таким чином, поняття «суб'єкт некомерційного господарювання», «непідприємницьке товариство» та «неприбуткова організація» з одного боку, відображають єдину суть – здійснення діяльності без мети отримання прибутку, але з іншого – відрізняються між собою. Так, поняття «непідприємницьке товариство» вужче за «суб'єкт некомерційного господарювання», а поняття «неприбуткова організація» та «суб'єкт некомерційного господарювання» розрізняються лише з огляду на порядок оподаткування таких осіб, оскільки суб'єкт некомерційного господарювання, на відміну від неприбуткової організації, здійснює господарську діяльність, але не має на меті одержання прибутку, спрямовуючи свою діяльність на досягнення будь-яких соціально-економічних результатів, не пов'язаних з отриманням прибутку. Тобто він може отримати прибуток та використати його для задоволення статутних цілей, але не може його розділити між засновниками (за принципом корпоративної участі).

Суб'єкти господарювання поділяються також на колективні (господарські організації та їх структурні підрозділи) та індивідуальні (громадяни-підприємці). Крім того, згідно з положеннями ст. 3

Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність» [129] слід визнавати суб'єктами господарювання також:

- ❖ органи державної влади України, органи місцевого самоврядування, Національну академію наук України та створені ними установи або організації, що утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;
- ❖ структурні одиниці іноземних суб'єктів господарської діяльності, які не є юридичними особами згідно з законами України (філії, відділення, тощо), але мають постійне місцезнаходження на території України;
- ❖ об'єднання фізичних і/або юридичних осіб, які не є юридичними особами згідно з законами України, але які мають постійне місцезнаходження на території України і яким цивільно-правовими законами України не заборонено здійснювати господарську діяльність.

Така точка зору обумовлює цілком логічне запитання про можливість віднесення філій, представництв та інших відокремлених одиниць господарських організацій (структурних одиниць), утворених ними для здійснення господарської діяльності, до суб'єктів господарювання. Перш за все слід зазначити, що це положення було закріплене в ч. 2 ст. 55 ГК [52] України, проте Законом України від 4 лютого 2005 року [130] структурні одиниці без належних щодо цього підстав та наукового обґрунтування були вилучені з числа суб'єктів господарювання [131]. Між тим відокремлені підрозділи суб'єктів господарювання продовжують відігравати суттєву самостійну роль у сфері господарювання як з економічної, так і з правової точок зору.

Наприклад, згідно з ч. 4 ст. 15 Господарського процесуального кодексу України (далі ГПК України) [132], якщо юридичну особу представляє уповноважений нею відособлений підрозділ, територіальна підсудність спору визначається залежно від його місця знаходження.

Заснування відокремлених підрозділів обумовлене тим, що вони дозволяють розширити географію діяльності суб'єктів господарювання без створення нової юридичної особи. Філіали та представництва не є юридичними особами та, відповідно до Положення, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України [133] і Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» [134], який замінив його, не підлягають державній реєстрації. Обов'язкова реєстрація встановлена лише для представництв іноземних суб'єктів господарювання, які здійснюють зовнішньоекономічну діяльність на території України. Таким чином, без марнування часу та грошей можна створити представництво своєї юридичної особи у будь-якій частині країни. Це дозволяє розширити коло споживачів, зміцнює позицію на ринку.

Відокремлені підрозділи відповідають усім зазначеним вище ознакам віднесення суб'єктів до складу суб'єктів господарювання, зокрема вони включаються до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України за власним ідентифікаційним кодом, діють на основі положень, мають власні банківські рахунки, печатки, власний баланс та податкову звітність. І.А. Щербак у своєму дисертаційному дослідженні обґрунтовує, що запровадження обов'язкового обліку майна відокремленого підрозділу підприємства на окремому балансі дозволить

йому брати участь у зовнішніх господарських відносинах від імені підприємства (власника майна), а у внутрішніх – від свого імені, оптимізувати внутрішньогосподарські відносини щодо відповідальності за результати діяльності, а також організаційно-господарські відносини підприємства з органами публічної влади, підприємству дозволить здійснювати моніторинг ефективності функціонування відокремленого підрозділу тощо [135, с. 10]. Це ще раз демонструє ефективність їх функціонування.

Таким чином, можна вважати необґрунтованим вилучення положень ГК відносно відокремлених підрозділів як суб'єктів господарювання. Разом з тим ми можемо вести мову про їх залучення до кола учасників правовідносин щодо нематеріальних активів.

Громадяни як учасники відносин щодо нематеріальних активів можуть виступати підприємцями (засновниками та/або учасниками господарського товариства, членами кооперативу) або особами приватного права – працівниками, у тому числі науководослідними працівниками, винахідниками, споживачами. Вони можуть створювати такі активи власноруч або отримувати їх у спадщину чи дарунок. Найбільш повно різницю між правовим статусом зазначених осіб можна дослідити в ході аналізу положень Податкового кодексу щодо порядку оподаткування доходів фізичних осіб. Відповідно до ПК України [42] фізичних осіб-підприємців, що подають декларацію про свій майновий стан і доходи, умовно можна поділити:

1. Залежно від країни реєстрації на:
 - фізичних осіб резидентів;
 - фізичних осіб нерезидентів.

2. Залежно від виду діяльності на:

- фізичних осіб-підприємців, що здійснюють господарську діяльність;
- фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність (самозайнятих осіб).

3. Залежно від системи оподаткування на:

- фізичних осіб-підприємців, що використовують спрощену систему оподаткування;
- фізичних осіб-підприємців, що використовують загальну систему оподаткування.

Особливість правосуб'єктності громадян-підприємців полягає у обсязі їх майнової відповідальності – перед кредиторами вони відповідають усім своїм майном, за винятком майна, на яке, згідно з чинним законодавством, стягнення не поширюється. Майно у сфері господарювання виробляється чи використовується суб'єктами господарювання та відображається в їх балансі або інших передбачених законом формах обліку майна, зокрема громадяни-підприємці подають декларацію про майновий стан і доходи. Цікавим видається той факт, що податкова декларація про майновий стан і доходи, затверджена наказом Міністерства фінансів України [136], не містить у собі граф для відображення нематеріальних активів у складі майна громадян.

Відповідно до п. 164.2.3 ПК [42] базу оподаткування фізичної особи у тому числі складають доходи від продажу об'єктів майнових і немайнових прав, зокрема інтелектуальної (промислової) власності, та прирівняні до них права, доходи у вигляді сум авторської винагороди, іншої плати за надання права іншим особам на користування або розпорядження нематеріальним активом (творами науки, мистецтва, літератури або іншими нематеріальними активами), об'єкти права

інтелектуальної промислової власності та порівнянні до них права (далі – роялті), у тому числі отримані спадкоємцями власника такого нематеріального активу. З метою оподаткування законодавець вирізняє такі об'єкти в окрему групу – «об'єкти комерційної власності»: цінні папери (крім депозитного (ощадного), іпотечного сертифіката), корпоративне право, власність на об'єкт бізнесу як такий, тобто власність на цілісний майновий комплекс, інтелектуальна (промислова) власність або право на отримання доходу від неї, майнові та немайнові права. Розрахунок отримання доходів від об'єктів комерційної власності відбувається у Додатку 2 до декларації про майновий стан і доходи.

З наведеного бачимо, що наразі законодавець пропонує відображати нематеріальні активи громадян опосередковано, не виділяючи їх в окрему облікову групу. Такий підхід, на нашу думку, не є вдалим, оскільки сьогодні ми ведемо мову про активізацію глобалізаційних процесів, зокрема в економіці, у яких використання нематеріальних активів об'єктивно займає вагомим місце. Не видається таємницею й той факт, що задля ефективного використання об'єктів майна необхідне їх чітке визначення, ідентифікація та відображення у складі майна того чи іншого суб'єкта господарювання з метою оподаткування та, у разі необхідності, можливість звернення стягнень кредиторів на таке майно. Тому, на наш погляд, необхідно внести зміни, пов'язані з оподаткуванням нематеріальних активів громадян-підприємців, включивши їх до єдиної облікової групи «Нематеріальні активи», а саме майнові права, які, відповідно до чинного законодавства, визнані об'єктом права власності (інтелектуальної власності), що використовуються суб'єктом

господарювання з метою отримання економічної вигоди [137, с. 123].

Також власником нематеріального активу може виступати фізична особа – працівник підприємства. Зрозумілим постає той факт, що об'єктом права власності в такому випадку може бути не кожен нематеріальний актив, а лише об'єкти права інтелектуальної власності. На сьогодні недостатньо дослідженим та врегульованим залишається питання створення таких об'єктів саме під час виконання працівником службових обов'язків.

Відповідно до загального принципу трудового права результат праці належить роботодавцю. Наслідком цього стало закріплення в патентному законодавстві норми, відповідно до якої право на одержання патенту має роботодавець, якщо службовий винахід створено у зв'язку з виконанням службових обов'язків або доручення роботодавця, за умови, що трудовим договором (контрактом) не передбачене інше [59]. Вирішення цього питання вітчизняні науковці бачать в межах договірного права: чи то окремим договором між винахідником і роботодавцем, чи то в трудовому договорі (контракті), чи то на підставі цивільно-правового договору [138, с. 35]. З таким твердженням неможливо не погодитися, адже захист прав винахідників та стимулювання винахідницької діяльності на виробництві постає вельми актуальним у рамках інноваційного розвитку держави. Регулювання відносин між працівником та роботодавцем за допомоги саме приватноправових інструментів свідчатиме про зміцнення засад ринкової економіки в Україні. З точки зору податкового обліку у такому випадку між зазначеною особою та підприємством складається ліцензійний договір відповідно до якого

визначається обсяг, строки, порядок використання нематеріального активу та розмір плати (роялті) за таке використання.

Крім того, нематеріальний актив може бути отриманий фізичною особою у спадщину чи дарунок. У такому випадку особа має право розпоряджатися отриманим об'єктом лише після переоформлення права власності. Нематеріальний актив, залежно від його виду, може використовуватися громадянином як джерело доходу задля задоволення власних потреб тощо. В такому разі між громадянином та особою (фізичною або юридичною), якій він передає право на використання нематеріального активу, також укладається ліцензійний договір. Необхідно розуміти, що у такому випадку ми розглядаємо громадянина як фізичну особу-підприємця.

Важливе місце у відносинах щодо нематеріальних активів відіграють споживачі. На сьогодні в теорії господарського права не існує єдиної думки щодо визначення поняття «споживач». На думку Г.Л. Знаменського [139, с. 10-11], оскільки ГК не дає визначення цього поняття, слід скористатися тим визначенням, яке міститься в іншому акті господарського законодавства – Законі України «Про природні монополії» [140], ст. 1 якого визначає споживачів товарів як фізичну або юридичну особу, яка придбаває товар, що виробляється (реалізується) суб'єктами природних монополій. З огляду на це, стає зрозумілим, вважає автор, що кодекс, назвавши споживачів учасниками відносин у сфері господарювання, має на увазі юридичні особи – організації, які споживають результати господарської діяльності, незалежно від того, є вони господарючими чи негосподарючими суб'єктами. Тому не є учасниками відносин у сфері господарювання споживачі-

фізичні особи, права яких визначені Законом України «Про захист прав споживачів» [141]. Протилежну думку має Н.О.Саніахметова, яка під споживачами як учасниками господарських відносин розуміє саме дефініцію, визначену Законом України «Про захист прав споживачів» [142, с. 7].

Обидві точки зору за своєю логікою мають право на існування. Разом з тим беручи за основу особливий об'єкт господарських відносин – нематеріальний актив, ми можемо стверджувати, що суб'єктний склад поняття «споживач» має передбачати як фізичну, так і юридичну особу. У відносинах щодо нематеріальних активів саме споживачі відіграють одну з найважливіших ролей – вони іноді безпосередньо, іноді опосередковано впливають на створення того чи іншого об'єкта, формування його економічної та соціальної привабливості, зростання ринкової вартості, попиту та пропозиції. В таких відносинах немає місця поділу споживачів на юридичних чи фізичних осіб, усі вони мають рівні, з організаційно-правової точки зору, права на використання нематеріальних активів. Цікаво, що таку ідею підтримує і вітчизняний законодавець. Так, Закон України «Про видавничу справу» [143] відносить до споживачів видавничої продукції приватних осіб, підприємства, установи та організації, у Законі України «Про житлово-комунальні послуги» [144] споживачем житлово-комунальних послуг виступає фізична чи юридична особа, яка отримує або має намір отримати житлово-комунальну послугу, так само визначає споживача й Закон України «Про теплопостачання» [145].

Слід зазначити, що дослідження кола учасників щодо нематеріальних активів не буде повним без визначення в них місця органів державної ви-

конавчої влади та органів місцевого самоврядування. Участь зазначених суб'єктів у правовідносинах щодо нематеріальних активів обумовлена їх специфічністю:

по-перше, вони не є суб'єктами господарювання як такими;

по-друге, через їх діяльність держава реалізує свої владні функції;

по-третє, їх господарська компетенція реалізується через відповідну установу державної чи комунальної форми власності.

В господарському обігу держава представлена різними посадовими особами і державними органами, між якими розподілені компетенції щодо окремих видів державного майна і управління ними (земля, надра, житловий фонд, бюджетні кошти тощо). В такому випадку органи державної влади та органи місцевого самоврядування виступають своєрідним посередником між власником окремого майна та суб'єктом господарювання, якому надається похідне від нього майнове право. Наприклад, право користування надрами.

Крім того, органи державної влади та місцевого самоврядування можуть надавати окремі види нематеріальних активів у власність суб'єктів господарювання, наприклад: права на користування податковими пільгами; права на користування господарськими пільгами; право користування монопольним становищем на ринку.

Інший момент, за яким органи державної влади та місцевого самоврядування мають змогу брати участь у правовідносинах щодо нематеріальних активів, – це коли держава через уповноважену нею особу контролює використання нематеріальних активів суб'єктами

господарювання. Наприклад, це стосується Державної служби інтелектуальної власності України, Державної податкової інспекції України.

В ході проведеного аналізу категорій учасників господарських відносин було з'ясовано, що вони можуть бути поділені на дві великі групи: суб'єкти права на нематеріальні активи та учасники відносин щодо нематеріальних активів. Таким чином, органи державної влади та місцевого самоврядування, споживачі виступають учасниками правовідносин щодо нематеріальних активів. При цьому суб'єктами права на нематеріальні активи виступають суб'єкти господарювання, у тому числі господарські організації, громадяни-підприємці та відокремлені підрозділи; працівники, у тому числі науковці, дослідники, винахідники.

Окремою групою суб'єктів права на нематеріальні активи постають суб'єкти господарювання державного та комунального сектору економіки та банківські установи, особливості правового становища яких ми розглянемо у відповідному підрозділі.

РОЗДІЛ 2

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Надходження нематеріальних активів

Перш ніж оформити надходження нематеріальних активів на баланс, суб'єкту господарювання необхідно проаналізувати об'єкт та визначити, чи відповідає він умовам віднесення до складу нематеріальних активів.

Нематеріальні активи як об'єкт бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах трансформованого бухгалтерського обліку повинні відповідати сьогодні таким ознакам:

- 1) об'єкт не повинен мати грошової форми за всіма її еквівалентами;
- 2) об'єкт не повинен мати матеріальної форми;
- 3) об'єкт не повинен бути дебіторською заборгованістю;
- 4) об'єкт повинен мати термін використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік);
- 5) об'єкт може бути відокремлений від підприємства (крім гудвілу, який не може бути відокремлений від підприємства);
- 6) повинна існувати імовірність одержання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з використанням об'єкта;
- 7) може бути достовірно визначена вартість об'єкта [146, с. 481].

Цікаву класифікацію ознак нематеріальних активів наводить П.М.Цибульов у підручнику «Оцінка інтелектуальної власності» [147, с. 125]:

1. Відсутність матеріальної основи і при цьому володіння такою ціннісною якістю, як здатність при-

носити доход власнику, виходячи з довгострокових прав і переваг, які надають йому це право так довго, як це можливо.

2. Відсутність наміру продажу нематеріальних активів за нормальних умов діяльності підприємства.

3. Тривалість експлуатації, що дозволяє враховувати їх у складі довгострокових інвестицій як оборотні активи і через обраний варіант обліку встановлювати більш розумний термін погашення їхньої первісної вартості при загальній невизначеності термінів функціонування (гудвіл, товарний знак і т.д.).

4. Відсутність відходів.

5. Багатоцільовий характер експлуатації, який дозволяє використовувати об'єкт на різних ділянках діяльності підприємства.

6. Підвищений рівень небезпеки у прагненні отримати доход від застосування подібних активів.

На думку В.П. Астахова [148], до характерних ознак нематеріальних активів належить неможливість виділення їх із загальної маси майна підприємства або виокремлення в самостійний вид унаслідок їх нематеріальної структури. Наведене твердження суперечить вимозі щодо можливості ідентифікації нематеріального активу та його комерціалізації.

У визначенні терміна «нематеріальні активи» у вітчизняному та міжнародному стандартах чітко можна виділити три властивості, наявність яких дозволяє віднести той чи інший об'єкт до категорії активів, що розглядається: немонетарність, нематеріальність, можливість ідентифікації. Також об'єкт повинен відповідати основним ознакам активу як такого, тобто бути контрольованим та нести для підприємства економічну вигоду [149].

У ході дослідження визначення категорії «нематеріальний актив» у чинній доктрині та законодав-

стві було виявлено декілька основних ознак, за якими об'єкт може бути віднесений до його складу, зокрема:

1. Відсутність матеріальної структури

Поняття «нематеріальний» виступає характеристикою якісної структури об'єкта. Безумовно, цей термін зрозумілий кожному, однак для чіткого розуміння правової сутності нематеріальних активів потребує конкретизації термін «матеріальний». Слово «матеріальний» (від англ. – tangible) означає торкатися, відчувати [150]. Таким чином «нематеріальний» (від англ. – intangible) варто визначити як безтілесне новоутворення, яке людина не здатна відчутти за допомоги органів чуття – зору, нюху, слуху, торкання, а також на смак – через його нематеріальну природу.

Деякі об'єкти, що не мають матеріальної форми, тісно пов'язані чи використовуються тільки разом з визначеними матеріальними об'єктами. Підприємство повинно, відповідно до принципу превалювання сутності над формою, самостійно визначити більш значущий елемент з двох складових – матеріальний чи нематеріальний – і використати відповідний стандарт. Нематеріальні об'єкти походять від юридичних прав або прав, що виникають з контракту, і тому вони не мають фізичної субстанції. Нематеріальні активи невлімовимі та безтілесні, до них не можна доторкнутися, відчутти.

Критерієм віднесення до нематеріальних активів постає насамперед відсутність матеріально-речової форми, яка викликає ускладнення їхнього обліку, що зазначено зокрема в GAPP: «... відсутність у них фізичних якостей робить невлімовими свідчення, що підтверджують їхню вартість і термін економічного життя, вартість важко оцінити, а термін їхнього корисного життя часто не піддається визначенню» [151].

Не слід залишати поза увагою й те, що частина об'єктів нематеріальних активів може мати певні матеріальні носії, однак у таких випадках матеріально-речова форма є вторинною.

2. Можливість ідентифікації

Ця властивість виступає базовою, але не єдиною специфічною особливістю нематеріальних активів, що відрізняє їх від інших довгострокових активів. Можливість ідентифікації означає, що актив можна розпізнати як самостійну одиницю [123, с. 187] і що у власника нематеріального активу наявні відповідні підтвердження такого права, наприклад патент або свідоцтво.

Результат проведення ідентифікації нематеріальних активів залежить не лише від чітко сформульованого поняття нематеріальних активів, а й від розуміння сутності та процедури ідентифікації.

З метою визначення поняття «ідентифікація» необхідно звернутися як до доктринальних, так і до нормативних джерел. Етимологія дефініції «ідентифікація» може бути розглянута завдяки зверненню до енциклопедичних джерел. Так, в Українській Радянській Енциклопедії наведено таке визначення: «отождоження предметів і людей за їхніми характерними ознаками» [152].

Большая Советская Энциклопедия дає найбільш повне визначення: «Идентификация (устанавливаю тождество, отождествляю) – установление тождества того или иного объекта на основании определенных признаков, являющихся отличительными для данного объекта. Посредством идентификации может быть точно установлен индивидуальноопределенный предмет или же тождество этого предмета как части более сложного целого» [153].

Ідентифікація, як зазначає Г.В. Нашкерська, – це можливість виокремлення з інших активів, що практично не завжди вдається [154].

Р.Є. Грачова під ідентифікацією активів розуміє визнання активів як відокремлюваних один від одного об'єктів бухгалтерського обліку. Актив можна продати, обміняти, здати в оренду та відчужувати / передавати будь-яким іншим способом без втрат економічних вигод, які генеруються іншими активами. Всі активи, що є на балансі, піддаються ідентифікації [155].

О. Зайківський розглядає ідентифікацію нематеріальних активів через немонетарність та нематеріальність [55].

О.І. Іванець розглядає лише два критерії визначення нематеріального активу – це немонетарність та нематеріальність [156].

Вітчизняний законодавець наводить визначення «ідентифікації» у низці актів облікового законодавства. Даний термін відповідно до П(С)БО 19 [41] означає придбані активи та зобов'язання, які на дату здобуття відповідають критеріям визнання статей балансу за П(С)БО 2 «Баланс» [44] – їх оцінка достовірно визначена та очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням.

Ідентифікація об'єктів інтелектуальної власності розглядається в Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності», в якому зазначено: «Під час обстеження об'єкта права інтелектуальної власності, яке проводиться з метою його ідентифікації, з'ясовується наявність матеріального носія об'єкта та документів, що засвідчують майнові права інтелектуальної власності і факт видачі дозволу на використання об'єкта права інтелектуальної власності».

Зміст цих визначень не розкриває суті категорії «ідентифікація», як і в літературі, вони часто ототожнюють поняття «ідентифікація» та «обособлення, відчуженість». «Ідентифікація» – слово латинського походження, яке означає «ототожнення» та розглядається як встановлення однорідності з будь-чим. На думку І.А. Бігдан, ідентифікація – це можливість визначення, виділення характерних рис об'єкта, які дозволяють йому існувати відокремлено від інших об'єктів як облікова одиниця [21, с. 20].

Слід зазначити, що здатність до ідентифікації ще не означає, що актив можна відокремити від підприємства та розпорядитися ним на свій розсуд, що тим не менш не вилучає деякі об'єкти зі складу нематеріальних активів. Так, право на фірмове найменування, право на зазначення місця походження товарів виступають ідентифікованими активами. Разом з тим їх не можна передати чи продати, оскільки вони є невід'ємною частиною суб'єкта господарювання.

МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» [67] дає перелік критеріїв, за якими актив може бути ідентифікований:

- є відокремленим, тобто може бути від'єднаний або відокремлений від підприємства і проданий, переданий, захищений ліцензією, наданий в оренду або обмінений індивідуально або разом з належним до нього договором, активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має підприємство так вчинити;

- є результатом договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можна ці права передавати або відокремлювати від підприємства або від інших прав і зобов'язань.

Таким чином, у разі бухгалтерського обліку об'єкта права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів ідентифікація об'єкта означає

встановлення наявності та чинності документів, які засвідчують правомірне набуття права авторства, права власності, а також інших документів, які є підставою для оприбуткування об'єкта нематеріального активу [157, с. 33].

Ідентифікація нематеріального активу на підприємстві здійснюється на підставі визнання даного об'єкта його повноважним органом – комісією, до складу якої входять компетентні фахівці з питань інтелектуальної власності, бухгалтер та матеріально відповідальна особа, призначена наказом власника або уповноваженої ним особи, яка встановлює наявність і чинність права власності на об'єкт, який ідентифікується; це може бути, зокрема, інвентаризаційна комісія підприємства.

Ідентифікація нематеріальних активів здійснюється по кожному з об'єктів, що систематизується в групі за однорідними ознаками: права користування майном; права на комерційне позначення; права на об'єкти промислової власності; авторське право та суміжні права; інші нематеріальні активи.

3. Наявність певного строку корисної дії нематеріальних активів, від 1 року і більше

Виділення такого критерію виступає не завжди доцільним, адже обмеження строку до 1 року чи операційного циклу звужує перелік об'єктів, що входять до складу нематеріальних активів. Наприклад, права на здійснення торговельної діяльності, право на користування окремими видами природних ресурсів тощо. Віднесення таких об'єктів до витрат звітного періоду за ознакою строку корисної дії знижує вартість його виробничого потенціалу.

У господарській практиці підприємств присутні нематеріальні активи, що мають термін використан-

ня менше року. Прикладом можуть служити права на здійснення торгової діяльності, програмне забезпечення тощо. Вартість таких активів та майбутніх економічних вигод від їх використання можна достовірно визначити. І.А. Бігдан, досліджуючи цю проблему, доводить, що віднесення подібних об'єктів до витрат підприємства через термін використання знижує вартість його виробничого потенціалу [21, с. 57].

Відповідно до МСФЗ 38 суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу, та, якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які становлять цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

Т.М.Банасько, зазначає, що відносно обов'язковості визнання строку корисного використання у чинному законодавстві виникає низка протиріч [158, с. 31]:

По-перше, згідно з Інструкцією з бухгалтерського обліку основних засобів та інших необоротних активів бюджетних установ [159], нематеріальні активи є засобами довгострокового використання. Це означає, що, наприклад, комп'ютерна програма, програма забезпечення обчислювальної техніки або інші нематеріальні об'єкти, які підприємство планує використовувати менше року, не є нематеріальними активами. Аналогічна ситуація спостерігається, наприклад, і у визначенні нематеріальних активів у Методичних ре-

комендаціях з обліку нематеріальних активів кіновиробництва.

По-друге, П(С)БО 8 [34] вже не визначає очікуваний спосіб використання нематеріальних активів, а інструкція до нього конкретно зазначає, що вони мають утримуватися з метою застосування у діяльності підприємства, в адміністративних цілях або надання в лізинг (оренду) іншим особам. Тобто законодавцю вкрай необхідно приводити у відповідність усі нормативно-правові акти, що зазнали редагування.

4. Можливість отримання майбутньої економічної вигоди від його реалізації або використання – це потенціал, який може сприяти надходженню на підприємство (прямо або непрямо) грошових коштів та їх еквівалентів.

До майбутньої економічної вигоди, що виникає з нематеріальних активів, може відноситися виручка від продажу продуктів або послуг, зниження витрат або інші вигоди, що виникають від використання активу підприємством.

Так, зокрема, І.Г. Солодченко вважає, що придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі тільки в тому випадку, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та коли його вартість може бути достовірно визначена. У своїй статті вона пише: «Під економічними вигодами мається на увазі потенційна можливість одержання підприємством коштів від використання активів» [160].

Майбутні економічні вигоди від використання об'єкта нематеріальних активів можуть бути отримані у вигляді збільшення доходу від реалізації продукції, економії витрат або у вигляді інших вигод, які є результатом використання цього об'єкта.

Відповідно до п. 2.1 Методрекомедацій № 1327 [19], придбаний або отриманий об'єкт нематеріальних активів зараховується на баланс, якщо підприємство здійснює його контроль. Власне саме тоді контроль над активом слід розуміти як здатність підприємства забезпечувати надходження майбутніх економічних вигод від використання цього активу та обмеження доступу інших осіб до цих вигод, що впливає з юридичних прав. Контроль може здійснюватись через обмеження доступу третіх осіб до вигод.

Далі ми розглянемо, у який спосіб нематеріальні активи можуть бути зараховані на баланс суб'єкта господарювання відповідно до норм чинного законодавства. Слід зауважити, що від способу надходження нематеріальних активів в організацію залежить порядок розрахунку їх первісної вартості. Нематеріальні активи можуть надходити в результаті:

1. Придбання за плату або в обмін

Придбання організаціями вже створених іншими юридичними та фізичними особами об'єктів виняткових прав може здійснюватися за договорами поступки прав, авторськими договорами про використання твору, договорами про передачу «ноу-хау» та ін.

Первісну вартість придбаного нематеріального активу можна визначити як суму фактичних витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. У п. 11 П(С)БО 8 [34] наведений відкритий перелік фактичних витрат на придбання нематеріальних активів:

- ціна нематеріального активу, визначена відповідним договором;
- мито;

-
- непрямі податки, що не підлягають відшкодуванню;
 - фінансові витрати, які включаються до собівартості кваліфікованих активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати» [161];
 - інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням нематеріального активу.

Нематеріальний актив може бути отриманий підприємством і в результаті обміну на подібний об'єкт. У відповідності до ст. 293 ГК [52] України за договором міни (бартеру) кожна зі сторін зобов'язується передати іншій стороні у власність, повне господарське відання чи оперативне управління певний товар в обмін на інший товар. При цьому кожна сторона договору міни є продавцем того товару, який він передає в обмін, і покупцем товару, який він одержує в замін.

Термін «бартер» вживається у вітчизняних кодексах як тотожний терміну «міна» і застосовується, головним чином, для позначення товарообмінних операцій у галузі зовнішньоекономічної діяльності, які регламентуються Законом України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності» [162]. Право власності та похідні права за договором міни (бартеру) за загальним правилом набуваються після того, як обов'язки по зобов'язанням з передачі нематеріальних активів виконані обома сторонами, тобто передбачається одночасне набуття прав для будь-якої із сторін (якщо інше не передбачене законом або договором).

Обмін товарами зазвичай відбувається на підставі еквівалентності їх вартості [163, С. 115], що, в свою чергу, тісно пов'язане з визначенням ціни товару, який обмінюється сторонами договору. Однак за договором бартеру податок на додану вартість та податок на

прибуток визначаються, виходячи зі звичайних цін на такі товари [164, С. 28]. Визначення звичайної ціни наводиться в ПК України – ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору, якщо інше не встановлено цим Кодексом. Якщо не доведено зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Дещо інакше тлумачення наводиться в п. 13 Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності»: «Звичайні ціни на товари (роботи, послуги) для застосування їх у податкових або митних цілях устанавлюються на підставі статистичної оцінки рівня цін реалізації таких товарів (робіт, послуг) на внутрішньому ринку України» [165].

Керуючись П(С)БО 8 [34], нематеріальні активи, отримані в разі обміну, зараховуються на баланс за первісною вартістю. В такому разі його первісна вартість дорівнюватиме залишковій вартості переданого в обмін нематеріального активу. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю отриманого нематеріального активу буде його справедлива вартість із включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду.

Таким чином, первісна вартість об'єкта нематеріальних активів формується протягом певного часу і включає в себе документально підтверджені витрати, пов'язані безпосередньо з купівлею об'єкта та приведенням його у стан, придатний до використання у запланованих цілях.

2. Безоплатне отримання

Нематеріальні активи можуть бути передані організації безоплатно третіми особами. Передача мате-

ріальних цінностей чи майнових прав від дарувальника до обдарованого здійснюється на підставі договору дарування (ст. 717 ЦК України [64]).

Сторонами у договорі дарування можуть бути фізичні особи, юридичні особи, держава Україна, Автономна Республіка Крим, територіальна громада. Цікавим видається той факт, що, відповідно до ЦК Російської Федерації [165], не допускається дарування, за винятком звичайних подарунків, вартість яких не перевищує трьох тисяч рублів, у відносинах між комерційними організаціями (п. 4 ст. 575 ЦК РФ [166]), що звужує коло дарувальників до фізичних осіб та некомерційних організацій. В чинному ж ЦК України [64] єдиним обмеженням щодо укладання договору дарування між юридичними особами постає наявність у статуті дарувальника права на здійснення дарування, тобто один з них має бути суб'єктом благодійницької діяльності. Згідно з п. 1 ст. 5 Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» [167], видом благодійницької діяльності може бути безоплатна передача у власність майна, а також безоплатне відступлення бенефіціарам майнових прав та безоплатна передача бенефіціарам права користування та інших речових прав на майно і майнові права, інакше кажучи, операції з нематеріальними активами.

Слід відзначити одну дуже важливу особливість, пов'язану з безоплатним отриманням виключних прав на об'єкти інтелектуальної власності. Справа в тому, що ці об'єкти не передаються за договором дарування, тому для оформлення угод з безоплатної передачі виключних прав на об'єкт інтелектуальної власності повинні використовуватися договори, визначені ст. 107 ЦК [64] України.

В п. 13 П(С)БО 8 безкоштовно передані нематеріальні активи оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням строку їх функціонування до моменту такої передачі. Що ж стосується податкового обліку, то слід зазначити, що спеціальна норма щодо регулювання відносин з приводу безоплатного отримання нематеріальних активів відсутня, разом з тим видається справедливим застосування в такій ситуації положень ст.135.5.4. ПК [42] України, яка передбачає зарахування їх на баланс за ціною на рівні, не нижчому за звичайну ціну.

3. Виробництво самою організацією

Нематеріальні активи вважаються створеними самою організацією, якщо:

1) виключне право на результати інтелектуальної діяльності, отримані в порядку виконання службових обов'язків або за конкретним завданням роботодавця, належить організації-роботодавцю;

2) виключне право на результати інтелектуальної діяльності, отримані автором (авторами) за договором із замовником, що не є роботодавцем, належить організації-замовнику;

3) свідоцтво на товарний знак або на право користування найменуванням місця походження товару видане на ім'я організації [168].

Таким чином, коли мова йде про нематеріальні активи, створені організацією, слід розрізняти нематеріальні активи, що були створені самим суб'єктом господарювання, та нематеріальні активи, що були створені з залученням фахівця або сторонньої організації. У разі, якщо об'єкт створюється безпосередньо на базі суб'єкта господарювання, його створення може бути виробничим обов'язком працівника або бути викона-

не на прохання роботодавця. Як варіант у такому випадку можна розглядати відносини щодо службового винаходу, мова про який йшла вище. В разі залучення сторонньої особи до створення нематеріального активу між суб'єктом господарювання та виконавцем (фізичною або юридичною особою) повинен укладатися договір.

В такому випадку його вартість слід відобразити в балансі за умов, що підприємство має намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, у якому він придатний для реалізації або використання. При цьому повинна бути можливість отримання майбутніх економічних вигод від реалізації або використання НА та інформація для достовірного визначення витрат, пов'язаних з його розробкою.

У випадку, коли нематеріальний актив не відповідає вказаним критеріям визнання, витрати, пов'язані з його придбанням чи створенням, визнаються витратами того звітного періоду, протягом якого вони були здійснені без визнання таких витрат у майбутньому нематеріальним активом. Так само підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені: витрати на дослідження; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; витрати на рекламу та просування продукції на ринки; витрати на створення, реорганізацію та переміщення підприємства або його частини; витрати на підвищення ділової репутації підприємства (гудвіл), вартість видань. Первісна вартість нематеріального активу, створеного підприємством, формується із прямих нематеріальних витрат, пов'язаних з розробкою і приведенням матеріального активу до стану, придатного для використання [169].

4. Зарахування в якості внеску до статутного фонду

Можливість використання нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу визначена ч. 2 ст. 115 ЦК [64] та ч. 1 ст. 86 ГК [52] України, ч. 4 ст. 93 ЗК України [170], ч. 1 та 2 ст. 11 Закону України «Про акціонерні товариства» [171], ст. 13 Закону України «Про господарські товариства» [172]. Якщо зазначені акти визначають загальні вимоги щодо вкладів засновників, то спеціальні встановлюються законами, наприклад, Законом України «Про страхування» [173] забороняється для формування статутного капіталу вносити нематеріальні активи, а Закон України «Про банки і банківську діяльність» [174] допускає формування статутного капіталу лише за рахунок грошових внесків.

Основними нематеріальним активами, що вносяться до статутного капіталу, виступають права інтелектуальної, зокрема промислової власності. Щодо інших майнових прав, які допускаються до внесення як вкладу, то ними є різні права користування майном, які, на думку В.В. Луця, повинні відповідати критерію оборотоздатності, тобто можуть передаватись іншим особам [175, с. 254 - 255].

Крім того, сьогодні в теорії і практиці постає питання стосовно можливості внесення права користування та права оренди земельної ділянки до статутного капіталу. Законом України «Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Цивільного кодексу України» [176] зі ст. 13 Закону України «Про господарські товариства» [172] був вилючений пункт про можливість формування статутного фонду за рахунок внесення учасниками прав користування землею. З аналізу відповідних норм ГК України, який

передбачає формування статутного капіталу, в тому числі й за рахунок права користування землею, водою та іншими природними ресурсами, та основного нормативного акту у сфері земельних правовідносин – Земельного кодексу (далі ЗК) можна зробити висновок про те, що останній не дає можливості власникам земельної ділянки передавати одну із своїх правомочностей (тобто право користування) як внесок у статутний фонд.

У ЗК [170] щодо права користування вживаються поняття «постійне користування» та «тимчасове користування». При цьому особи, які володіють правом постійного користування (фізичні особи, які не оформили право власності або право оренди та державні і комунальні юридичні особи), не мають права відчужувати такі земельні ділянки, в т.ч. передавати їх як внесок у статутний фонд.

Під правом тимчасового користування розуміється право оренди, яке ґрунтується на договорі оренди землі. Відчуження права оренди земельної ділянки відповідно до положень Земельного кодексу стало допустимим з прийняттям Закону України 16 вересня 2008 року [177], який доповнив ст. 93 ЗК [170] ч. 5, що закріплює відповідну можливість щодо орендованих земельних ділянок із земель приватної власності громадян та юридичних осіб. Що ж стосується земельних ділянок державної або комунальної форм власності, то право на їх оренду за загальним правилом може бути відчужено лише шляхом продажу на земельних торгах, разом з тим ч. 2 ст. 8-1 Закону України «Про оренду землі» [178] допускає відчуження орендарем права на оренду земельної ділянки державної або комунальної власності, наданої для будівництва житлового будинку за згодою орендодавця у разі, якщо

таке будівництво розпочате, на строк та на умовах, визначених первинним договором оренди, або якщо таке відчуження передбачене первинним договором оренди. Тобто законодавець дозволяє передавати до статутного капіталу право на оренду земельної ділянки не тільки її власником а й орендарем зі згоди. Таке право має бути оговорене в договорі оренди, відповідно до ст. 15 Закону України «Про оренду землі», яка відносить до істотних умов договору визначення умов внесення до статутного фонду права оренди земельної ділянки. Правову позицію щодо недійсності договору у випадку відсутності у договорі оренди умови про передачу у заставу та внесення до статутного фонду права оренди земельної ділянки підтримує Вищий спеціалізований суд України з розгляду цивільних і кримінальних справ (наприклад, ухвала від 07 грудня 2011 року по справі 6-28568св11, у складі головуючого судді В.М. Сімоненко, суддів: В.П.Гончара, Т.П.Дербенцевої, А.С. Олійник, О.В. Ступак) [179] та Верховний суд України (лист від 24.11.2008 року «Практика розгляду судами цивільних справ про визнання правочинів недійсними (узагальнення)» [180].

Відповідно до ст. 125 ЗК [170] право власності на земельну ділянку виникає після одержання її власником документа, що посвідчує право власності на земельну ділянку, та його державної реєстрації. Положення ЗК також підтверджують й матеріали судової практики, зокрема рішення Господарського суду Житомирської області за справою № 17/5007/830/12 від 2 жовтня 2012 року [181] визначає, що право користування земельною ділянкою як внесок до статутного фонду господарської організації повинно бути затверджене відповідним договором, який є підґрунтям для державної реєстрації вказаних речових прав відповід-

но до ст. 4 Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень» [182].

Найбільш вдалою формою договору в такому випадку уявляється засновницький договір з оформленням акта прийому-передачі права користування земельною ділянкою [183, с. 35]. Питання з приводу його юридичної природи в літературі все ще залишається спірним: в одних випадках він розглядається як різновид договору про спільну діяльність [184], в інших – проводиться відмежування засновницького договору від договору про спільну діяльність [185]. Так, Н.О. Санахметова головну відмінність засновницького договору від договору про сумісну діяльність вибачає саме в тому, що спільні дії засновників здійснюються з метою створення нової юридичної особи, в діяльності якої вони братимуть участь. На відміну від договору про спільну діяльність, де виникають відносини спільної часткової власності учасників на створене або придбане ними майно (включаючи отримані доходи), внаслідок укладання засновницького договору такі відносини не виникають, оскільки власником майна стає заново створена засновниками юридична особа [186, с. 13].

Особливого значення при формуванні статутного капіталу господарської організації набувають об'єкти права інтелектуальної власності. Майнові права інтелектуальної власності складаються з права на об'єкти інтелектуальної власності та виключного права дозволяти їх використання. У главі 75 ЦК [64] передбачені різні види договорів щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності: ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності, ліцензійний договір, договір про передання виключних прав інтелектуальної власності та інші договори. Тобто у разі внесення майнових прав інтелектуальної

власності до статутного капіталу власник цих прав може: в першому випадку – передати лише право на використання об’єкта права інтелектуальної власності, залишивши за собою своє майнове право, а в другому випадку – внести саме майнові права.

На думку О. Новосельцева [187], використання інтелектуальної власності в статутному капіталі дозволяє:

- ❖ сформувати значний за розмірами статутний капітал без вилучення грошових коштів і забезпечити доступ до банківських кредитів та інвестицій (об’єкти інтелектуальної власності можна використовувати як об’єкти застави нарівні з іншими видами майна);

- ❖ амортизувати інтелектуальну власність в статутному капіталі та замінити її реальними грошовими коштами (капіталізувати інтелектуальну власність), при цьому амортизаційні відрахування на законних підставах включаються до собівартості продукції, тобто не оподатковується прибуток;

- ❖ брати участь у якості засновників (власників) в організації дочірніх і самостійних фірм без вилучення грошових коштів.

Якщо нематеріальний актив отримано в якості внеску до статутного фонду, відповідно до п. 14 П(С) БО 8 [34], то визнається погоджена засновниками (учасниками) господарської організації його справедлива вартість. Оцінка нематеріальних активів, що вносяться до статутного фонду як внесок одного із засновників, здійснюється експертним шляхом за домовленістю сторін з орієнтацією на справедливую вартість. У разі, якщо господарська організація створюється однією особою, вона самостійно визначає оцінку майна, яке нею надається як внесок в оплату акцій, і фіксує це в статуті.

Відносини щодо внесення негрошових вкладів у статутний капітал можуть розглядатися з точки зору приватного та публічного права. У першому випадку – це договірні відносини з приводу зміни власника об'єкта. У другому – відносини з формування корпоративних прав. Важливим моментом в їх оформленні постає не тільки правильна оцінка відповідного об'єкта, але й оформлення внесення такого вкладу, що дає змогу визначити момент виникнення у господарської організації права власності щодо нього. Наразі ані ГК [52], ані ЦК [64] України, крім вказівок на обов'язок внесення учасниками товариства з обмеженою відповідальністю та командитного товариства внесків до статутного та складеного капіталів протягом року з моменту їх державної реєстрації не передбачає санкцій за невиконання умов із формування статутного капіталу.

До прийняття 21 квітня 2011 року Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва» [188] Закон України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» [134] в ч. 4 ст. 24 визначав необхідність подання для проведення державної реєстрації юридичної особи документа, що підтверджує внесення засновником (засновниками) вкладу (вкладів) до статутного фонду (статутного або складеного капіталу) юридичної особи у розмірі, встановленому законом.

Зазначена норма разом з тим не давала уяви про те, що собою являє цей документ, хто має його складати та підписувати, хто виступає правонаступником переданих майнових прав, адже господарська організація ще не зареєстрована та не має статусу юридичної особи. Зі спрощенням процедури започаткування під-

приємництва єдиним законодавчим обґрунтуванням необхідності документального оформлення внесення нематеріальних активів до статутного капіталу виступає вимога Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [45] щодо оформлення первинних документів, які фіксують факти здійснення господарських операцій і повинні складатись під час їх здійснення, а якщо це неможливо – безпосередньо після їх вирішення. Разом з тим постає питання про перехід права власності, в такій ситуації на підприємстві протягом року з моменту державної реєстрації повинна бути створена комісія із складання акта на підтвердження внесення речей, яка призначається керівником господарської організації з обов'язковим залученням головного бухгалтера.

В якості різновиду внесення нематеріальних активів у формі вкладів можна розглядати договір про спільну діяльність. Чинним ГК [52] не передбачено жодних особливостей господарсько-правового регулювання для спільної діяльності в Україні, тому порядок укладання таких договорів визначається гл. 77 ЦК [64] України. Відповідно до ч.1 ст.1132 чинного ЦК України вкладом учасника простого товариства вважається все те, що він вносить у спільну діяльність (спільне майно), в тому числі грошові кошти, інше майно, професійні та інші знання, навички та вміння, а також ділова репутація та ділові зв'язки. При цьому зазначено, що вклади учасників вважаються рівними за вартістю, якщо інше не впливає із договору простого товариства або фактичних обставин. Грошова оцінка провадиться за погодженням між учасниками. Що ж стосується оформлення такого права, то С.Р. Шевчук пропонує учасникам укладати окремий господарський договір (або до-

повнення традиційного договору про спільну діяльність додатковими положеннями) про порядок та умови передачі нематеріальних активів до спільної діяльності [189, С. 169].

З наведеного вище бачимо, що задля зарахування нематеріального активу як вкладу потрібно, щоб останній відповідав таким ознакам:

- оборотоздатність;
- можливість грошової оцінки;
- наявність правовстановлюючого (первинного) документа.

В.В. Рєзнікова пропонує три методи оцінки нематеріальних активів, що вносяться до спільної господарської діяльності у формі простого товариства:

❖ витратний метод оцінки (коли вартість визначатиметься як сума витрат на формування ділових зв'язків, створення ділової репутації, на рекламу, розвиток та підтримання такої репутації господарюючого суб'єкта, його рейтингу тощо, за цінами поточного дня);

❖ ринковий метод оцінки (коли, наприклад, вартість ділової репутації та ділових зв'язків конкретного господарюючого суб'єкта визначатиметься на основі інформації про ціну відчуження ділової репутації та ділових зв'язків низки інших конкуруючих суб'єктів господарювання, разом з тим для об'єктивної оцінки за цим методом необхідна наявність активно функціонуючого ринку купівлі - продажу ділової репутації та ділових зв'язків);

❖ економічний метод (коли ділова репутація та ділові зв'язки певного суб'єкта господарювання за останні кілька років оцінюватимуться з урахуванням "ринкової стійкості" (стабільності) даного суб'єкта господарювання) [190, с. 102].

5. Під час приватизації

У зв'язку з приватизацією в Україні виникла проблема оцінювання нематеріальних активів підприємств. Відповідно до законодавства України приватизація державного майна (далі – приватизація) – платне відчуження майна, що перебуває у державній власності, у тому числі разом із земельною ділянкою державної власності, на якій розташований об'єкт, що підлягає приватизації, на користь фізичних та юридичних осіб, які можуть бути покупцями, з метою підвищення соціально-економічної ефективності виробництва та залучення коштів для здійснення структурної перебудови національної економіки [191].

Згідно з Методикою оцінки вартості майна під час приватизації від 15 серпня 1996 року [192] оцінку вартості майна здійснюють у разі:

- ❖ приватизації майна підприємств шляхом продажу акцій відкритих акціонерних товариств, створених на базі майна цих підприємств, а також шляхом перетворення радгоспів та інших державних сільськогосподарських підприємств та організацій на колективні сільськогосподарські підприємства – комісія, створена відповідно до статті 13 Закону України «Про приватизацію державного майна»;

- ❖ приватизації майна підприємств згідно з Указом Президента України від 26 листопада 1994 р. № 699 [193] – комісія, створена відповідно до цього Указу;

- ❖ приватизації іншими способами, передбаченими законодавством, – державний орган приватизації. У випадках, передбачених цією Методикою, державний орган приватизації залучає експертів на підставі договору про проведення експертної оцінки майна;

❖ продажу державного майна підприємства-банкрута – ліквідаційна комісія, створена відповідно до Закону України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» [194].

Однак у переліку, який дається у наведеній вище Методиці оцінки, немає деяких об'єктів інтелектуальної власності, наприклад топології мікросхем. Крім того, не врахована відсутність правової бази для низки ОПІВ, належного нормативного забезпечення права власності на програми для ЕОМ, бази даних, науково-технічну інформацію.

Вартість нематеріальних активів, відображених у передавальному балансі підприємства та придбаних до 1 квітня 1996 р., визначається під час складання передавального балансу відповідно до вимог пункту 21 Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 2 березня 1993 р. № 158 [16]. Нематеріальні активи, придбані після 1 квітня 1996 р., включаються до акта оцінки за ціною їх придбання.

До інвентаризаційного опису нематеріальних активів вносять дані про їх найменування і характеристики, первісну (початкову) вартість і суму зносу (амортизації), дату придбання і строк корисного використання. Обґрунтованість оприбуткування нематеріальних активів доводиться наявністю документів, на підставі яких оформлені придбані майнові права, і документів (довідок), що описують сам об'єкт нематеріальних активів або порядок його використання.

Зазначена Методика також передбачає, що вартість майна об'єктів приватизації, за винятком тих, що приватизуються відповідно до Указу Президента Укра-

їни № 699 від 26 листопада 1994 року [193], збільшується на вартість нематеріальних активів, не відображених у передплаченому балансі підприємства. Оцінка (дооцінка) таких об'єктів повинна здійснюватись згідно з Порядком, визначеним Фондом державного майна та Міністерством України у справах науки і технологій, експертним шляхом відповідно до сучасної вартості їх відтворення, а знос визначатись за дійсним технічним станом об'єктів з оформленням їх оцінки та зносу відповідними актами.

До 2013 року експертна оцінка нематеріальних активів відбувалась згідно з Порядком експертної оцінки нематеріальних активів, затвердженим наказом Фонду держмайна та ГКНТ України № 969/97 від 27 липня 1995 року [195], розробленим на виконання постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження методики оцінки вартості об'єктів приватизації» № 36 від 18 січня 1995 року [196], відповідно до якого експертна оцінка нематеріальних активів проводилась щодо об'єктів приватизації у разі створення на їх основі акціонерних товариств, незалежно від галузі господарства, до якої вони належать. 5 червня 2013 року Фонд державного майна України відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» видав наказ № 775/685 [197], за яким наказ Фонду державного майна України, Державного комітету з питань науки і технологій від 27 липня 1995 року № 969/97 «Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів» був визнаний таким, що втратив чинність.

Для проведення експертної оцінки державний орган приватизації (Фонд державного майна України, його регіональні відділення або Фонд майна Автономної Республіки Крим), відповідно до По-

ложення про конкурсний відбір суб'єктів оціночної діяльності № 1270 від 29 серпня 2011 року [198], проводить конкурсний відбір суб'єктів оціночної діяльності, який здійснюється утвореною ним конкурсною комісією.

До участі в конкурсі можуть бути допущені: суб'єкти оціночної діяльності, які діють на підставі сертифікатів суб'єктів оціночної діяльності, виданих відповідно до Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні», яким передбачено здійснення діяльності з оцінки майна за напрямками оцінки майна та спеціалізацією в межах цих напрямів, що відповідають об'єкту оцінки. Комісія шляхом рейтингового чи таємного голосування визначає переможця конкурсу, після чого з ним може бути укладений договір на проведення оцінки нематеріальних активів.

2.2. Використання нематеріальних активів

Стосовно кожного об'єкта нематеріальних активів на підприємстві відбуваються наступні три процеси, або етапи руху: надходження (зарахування на баланс); експлуатація; вибуття (списання з балансу). У ході експлуатації нематеріальних активів здійснюються операції з їх поліпшення, переоцінки, нарахування амортизації тощо.

Суб'єкт господарювання, який здійснює господарську діяльність як власник нематеріальних активів, має право на свій розсуд визначати порядок їх використання. Крім того, повноваження власника дозволяють йому передавати нематеріальні активи іншим суб'єктам для використання їх на праві власності, праві господарського відання чи праві оперативного управління, або на основі інших форм права.

Порядок використання майна у сфері господарювання може відрізнятися не тільки за формою власності, але і за призначенням майна у виробництві, реалізації продукції або використання в невиробничій (соціальной) сфері. Відомо, що за цільовим призначенням і правовим режимом майно, що використовується у процесі господарської діяльності, поділяється на основні фонди, оборотні засоби, кошти, товари та цінні папери, вартість яких відбивається на самостійному балансі підприємства. За своєю економічною сутністю нематеріальні активи належать до необоротних активів.

Слід зазначити, що у чинному законодавстві України відсутнє як таке визначення поняття «необоротні активи». П(С)БО 2 «Баланс» [44] лише визначає, що до них відносяться всі активи, що не є оборотними. До оборотних активів відносять гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу. Таким чином, нематеріальні активи відображаються на балансі суб'єкта господарювання у складі основних фондів, а саме – необоротних активів.

Нематеріальні активи у сфері господарювання можуть використовуватись суб'єктами господарювання на праві власності або на праві користування. Господарський кодекс України визначає право власності як основне речове право суб'єкта господарювання. Традиційно вітчизняна правова доктрина відносить до змісту цього права тріаду правомочностей власника: володіння, користування, розпорядження, яке має бути формально визначене.

Володіння

Володіння нематеріальними активами для суб'єктів господарювання постає у відображенні належного їм майна на відповідному балансі. Найважливішим у такій операції є наявність у суб'єкта прав володіння щодо конкретного активу чи пасиву. Таке право може відображати фактичне володіння об'єктом – тобто одному суб'єкту належать права власності щодо об'єкта, який він надає у використання; а інший використовує його у своїй господарській діяльності, наприклад, на праві господарського відання або оперативного управління; та юридичне володіння – як одну із правомочностей права власності. Крім того, чинний ЦК передбачає можливість володіння як окремого речового права.

Використання

Згідно з чинним законодавством, як уже зазначалося, підприємство, якщо інше не передбачено законом та його статутом, вправі продавати і передавати іншим підприємствам, організаціям, установам, обмінювати, здавати в оренду, надавати безоплатно в тимчасове користування або в позику належні йому нематеріальні активи, а також списувати їх із балансу. Враховуючи тривалість їх використання та статичність форми, головним призначенням нематеріальних активів є використання їх у сфері виробництва. Характерною рисою нематеріальних активів є те, що у процесі експлуатації вони зношуються. Нематеріальні активи, як і основні засоби, переносять свою первинну вартість на витрати виробництва протягом строку їх використання. Тому вони, як правило, закріплюються за внутрішніми структурними підрозділами підприємства, які використовують їх для виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг відповідно

до виробничих і фінансових планів, які складаються на підставі укладених господарських договорів.

Знос нематеріальних активів визначається через їх амортизацію, яка здійснюється в бухгалтерському обліку щомісячно протягом терміну їх корисного використання. Термін використання може зазначатися в самому документі, наприклад, у ліцензії або авторському договорі. Наприклад, термін дії патенту на винахід становить 20 років, на промислові зразки – 10 років, на корисну модель – 5 років. Термін використання нематеріального активу у разі потреби може бути переглянутий в кінці року (п. 31 П(С)БО 8).

Метод амортизації нематеріального активу вибирається підприємством самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то застосовується прямолінійний метод. Нарахування амортизації відповідно до п. 29 П(С)БО 8 починається з місяця, наступного за місяцем, в якому нематеріальний актив введений в господарський обіг, і припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття. Метод амортизації нематеріального активу також може переглядатися в кінці звітного року, тоді амортизація активу нараховується виходячи з нового методу нарахування з місяця, наступного за місяцем змін.

Амортизація здійснюється до досягнення нульової вартості активу, окрім випадків: коли існує безвідмовне зобов'язання іншої особи з придбання цього об'єкта в кінці терміну його корисного використання; коли ліквідаційна вартість може бути визначена на підставі інформації існуючого активного ринку.

Нематеріальні активи у складі майна суб'єктів господарювання можуть використовуватись не тільки у виробничій діяльності, але й з метою отримання ко-

ристі від них – їх комерційного використання, де вони виступають не основним засобом, а товаром, результатом робіт або послуг. У такому випадку суб'єкт господарювання застосовує щодо них правомочність розпорядження.

Розпорядження

Це правомочність, відповідно до якої суб'єкт господарювання може визначати подальшу долю нематеріального активу, наприклад його продаж, списання або ліквідацію – з бухгалтерської точки зору воно полягає в операції вибуття об'єкта з балансу.

Слід зазначити, що, беручи до уваги правову природу об'єктів, які відносяться до нематеріальних активів, не до кожного з них суб'єкт господарювання може застосовувати правомочність розпорядження. Далі ми розглянемо можливість комерційного використання нематеріальних активів за окремими групами.

I. Права інтелектуальної власності

Специфічна природа майнових прав інтелектуальної власності обумовила необхідність розроблення законодавцем окремого сегменту, що безпосередньо стосується регулювання договірних відносин із зазначеними об'єктами, якому присвячені положення глави 75 ЦК. Так, ст. 1107 ЦК надає перелік договорів щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності. Договір на використання будь-яких об'єктів інтелектуальної власності за своєю природою є ліцензійним договором. Він є універсальною правовою конструкцією, за допомоги якої зацікавлені особи набувають права використання належних іншим особам результатів творчої діяльності. Тому слід враховувати, що така назва договорів, як "авторський договір", "видавничий договір", не свідчить про самостійний

вид договору, а лише вказує, що відносини виникають стосовно об'єктів авторського права. Однак за своєю суттю, залежно від змісту договору, це може бути, зокрема, ліцензійний договір або договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності. Так, якщо за видавничим договором надається лише право на тиражування твору без відчуження прав, то це буде ліцензійний договір, а тому потрібно застосувати відповідні положення ЦК про ліцензійний договір. У випадку виникнення труднощів при вирішенні питання, який насправді договір уклали сторони, можна вдаватися до тлумачення договору відповідно до ст. 213 ЦК України.

1. Договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності

Цей договір не зовсім вписується в систему розпорядження майновими правами інтелектуальної власності, оскільки спочатку необхідно створити результат творчої діяльності. У зв'язку з цим інколи виникає питання, чи не буде це розпорядження майновими правами на ще не створений об'єкт інтелектуальної власності.

Важливо проводити розмежування між розпорядженням уже наявними суб'єктивними правами і встановленням механізму розподілу прав на створені в майбутньому об'єкти. У договорі про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності мова не йде про відчуження майнових прав. Тому сам по собі факт укладення такого договору зовсім не свідчить про виникнення майнових прав у замовника чи творця в момент укладення договору. Сторони лише узгоджують механізм розподілу прав на об'єкти, що будуть створені при виконанні договору.

Таким чином, положення актів цивільного законодавства внаслідок їх диспозитивності надають право сторонам самостійно встановлювати правила, за якими у майбутньому будуть розподілені майнові права на новостворені об'єкти. Однак, якщо сторони договору не скористалися цим правом, то застосовується загальне правило: майнові права інтелектуальної власності на об'єкт, створений за замовленням, належать творцеві цього об'єкта та замовникові спільно, якщо інше не встановлено договором (ч. 2 ст. 430 ЦК). Винятком із цього положення є розподіл прав на твір образотворчого мистецтва. У цьому випадку оригінал твору, створеного за замовленням, переходить у власність замовника, а майнові права інтелектуальної власності на цей твір залишаються за його автором, якщо інше не встановлено договором (ч. 3 ст. 1112 ЦК). Такий підхід обумовлено тим, що стосовно твору образотворчого мистецтва сам нематеріальний об'єкт інтелектуальної власності нерозривно пов'язаний з матеріальним носієм.

2. Договір про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності

При укладенні договору про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності права відчужуються, тобто передаються безповоротно. У зв'язку з цим особа, якій передані виключні майнові права, стає правонаступником. Тому до неї переходять усі права і обов'язки стосовно об'єкта інтелектуальної власності. Зокрема, укладення договору про передання виключних майнових прав інтелектуальної власності не впливає на ліцензійні договори, які були укладені раніше.

Хоча надання повної ліцензії на весь строк дії охоронного документа за своїм економічним значенням рівноцінно передачі права на об'єкт, однак з юридич-

ної точки зору між відчуженням виключних майнових прав інтелектуальної власності і повною ліцензією є суттєві відмінності. Так, договір повної ліцензії може бути укладений на певний термін, по закінченні якого всі повноваження поновлюються у повному обсязі у володільця охоронного документа (патенту чи свідоцтва). Слід також враховувати, що дозвіл може бути достроково припинений. Крім того, у випадку передачі виключних майнових прав інтелектуальної власності на умовах, наприклад, виплати періодичних відрахувань від суми реалізації запатентованих виробів несплата кількох чергових внесків не тягне за собою поновлення прав на об'єкт інтелектуальної власності у попереднього правовласника. Що ж стосується повної ліцензії, виданої на аналогічних умовах, то така бездіяльність ліцензіата може служити підставою припинення її дії, якщо це обумовлено при її видачі.

Незважаючи на те, що в результаті видачі повної ліцензії можливість використання об'єкта інтелектуальної власності самим ліцензіаром вичерпана, він залишається його формальним правовласником, якому не байдужа подальша доля цього результату творчої діяльності. А при відчуженні прав усі зазначені майнові права на об'єкт інтелектуальної власності переходять до правонаступника.

3. Договір про передачу ноу-хау.

4. Інші договори щодо розпоряджання майновими правами інтелектуальної власності:

➤ договір про розподіл майнових прав інтелектуальної власності на службові об'єкти інтелектуальної власності (ч. 2 ст. 429 ЦК України);

➤ договір про передачу майнових прав інтелектуальної власності у співвласність від одного співвласника до іншого співвласника;

(п. 1.8 Інструкції про подання, розгляд, публікацію та внесення до реєстрів відомостей про передачу права власності на знак для товарів і послуг та видачу ліцензії на використання знака (міжнародного знака) для товарів і послуг, п. 1.7 Інструкції про подання, розгляд, публікацію та внесення до реєстру відомостей про передачу права власності на винахід (корисну модель) та видачу ліцензії на використання винаходу (корисної моделі) тощо);

➤ договір застави майнових прав інтелектуальної власності (ч. 3 ст. 424 ЦК України).

Згідно із абзацом 3 частини 2 ст. 63 Закону України «Про вищу освіту»: «Майно вищих навчальних закладів державної та комунальної форм власності, що забезпечує їх статутну діяльність, не може бути предметом застави», тобто ця форма договору не може поширюватися на розпорядчі функції ДВНЗ щодо нематеріальних активів;

- договір між співавторами;
- договір між співвласниками охоронного документа (патенту чи свідоцтва);
- договір про порядок розподілу прав на службові об'єкти інтелектуальної власності;
- договір щодо управління майновими правами автора або інших суб'єктів авторського права і суміжних прав;
- договір про передачу права на отримання патенту тощо.

II. Права користування

2.1. Право користування природними ресурсами.

Особливість використання цього нематеріального активу полягає в тому, що основним суб'єктом права власності щодо природних ресурсів виступає український народ, а суб'єкти господарювання мо-

жуть бути лише користувачами, в окремих випадках – власниками.

А) Права користування надрами.

Відповідно до Кодексу України «Про надра» «надра є виключною власністю українського народу і надаються тільки у користування. Угоди або дії, які в прямій або прихованій формі порушують право власності українського народу на надра, є недійсними. Український народ здійснює право власності на надра через Верховну Раду України, Верховну Раду Автономної Республіки Крим і місцеві ради», винятки з цього правила становлять лише відповідні органи виконавчої влади.

Особливість розпорядження цим видом нематеріальних активів полягає, в першу чергу, в його суб'єктному складі. Розпоряджатися правом користування надрами можуть лише відповідні органи державної влади. По-друге, законом власнику спеціального дозволу на користування надрами забороняється дарувати, продавати або в інший спосіб відчужувати права, надані йому спеціальним дозволом на користування надрами, іншій юридичній чи фізичній особі, в тому числі передавати їх до статутних капіталів створюваних за його участі суб'єктів господарювання, а також вносити як вклад у спільну діяльність.

Користування надрами може відбуватися на постійній або тимчасовій основі. Перелік користувачів у цьому випадку чітко визначений законодавцем. Право користування надрами надається з метою:

– геологічного вивчення, в тому числі дослідно-промислової розробки родовищ корисних копалин загальнодержавного значення;

-
- видобування корисних копалин;
 - будівництва та експлуатації підземних споруд, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин, у тому числі споруд для підземного зберігання нафти, газу та інших речовин і матеріалів, захоронення шкідливих речовин і відходів виробництва, скидання стічних вод;
 - створення геологічних територій та об'єктів, що мають важливе наукове, культурне, санітарно-оздоровче значення (наукові полігони, геологічні заповідники, заказники, пам'ятки природи, лікувальні, оздоровчі заклади та ін.);
 - виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції;
 - задоволення інших потреб.

З аналізу норм гірничого законодавства України серед форм розпорядження правом користування надрами можна виділити такі:

➤ договір купівлі-продажу дозволу (Порядок проведення аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами [199]);

➤ угода про розподіл продукції, за якою одна сторона – Україна доручає іншій стороні - інвестору на визначений строк проведення пошуку, розвідки та видобування корисних копалин на визначеній ділянці (ділянках) надр та ведення пов'язаних з угодою робіт, а інвестор зобов'язується виконати доручені роботи за свій рахунок і на свій ризик з наступною компенсацією витрат і отриманням плати (винагороди) у вигляді частини прибуткової продукції [200];

➤ спеціальний дозвіл (Порядок надання спеціальних дозволів на користування надрами [201]).

Б) Право користування лісами.

Використання лісових ресурсів може здійснюватися в порядку загального і спеціального користування.

Серед форм розпорядження правом користування лісовими ресурсами виділяють:

- лісові сервітути;
- договір оренди земельної ділянки;
- спеціальний дозвіл (лісорубний або лісовий квиток) [202];
- державний акт на право постійного користування земельною ділянкою;
- договір довгострокового тимчасового користування лісами [203].

В) Право користування водними ресурсами.

Відповідно до Водного кодексу України води є власністю народу України і можуть передаватися тільки у користування. Формами реалізації цього права виступають:

- дозвіл на спеціальне водокористування [204];
- договір оренди водних об'єктів [205], [206].

Г) Право користування біологічними ресурсами.

Добування мисливських тварин, віднесених до державного мисливського фонду, здійснюється за:

➤ дозволом – ліцензією або відстрільною картою (ст. 17 ЗУ «Про мисливське господарство та полювання» [207]);

➤ договором, який укладається між центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері лісового та мисливського господарства, і користувачами мисливських угідь;

➤ дозволом на спеціальне використання водних живих ресурсів із застосуванням певних знарядь їх лову [208].

Ст. 23 Закону України «Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурс-

сів» передбачає такі види документів дозвільного характеру щодо використання біологічних ресурсів [209]:

- дозвіл на спеціальне використання водних біоресурсів у рибогосподарських водних об'єктах (їх частинах);
- дозвіл на спеціальне використання водних біоресурсів за межами юрисдикції України;
- форма реєстрації уловів (реекспорту) антарктичного та патагонського іклячів;
- сертифікати на пересувні виставки, реекспорт та інтродукцію з моря зразків осетрових риб і виробленої з них продукції, які є об'єктами регулювання Конвенції про міжнародну торгівлю видами дикої фауни і флори, що перебувають під загрозою зникнення, підтвердження законності вилучення водних біоресурсів з середовища їх існування та переробки продуктів лову;
- дозвіл на імпорт в Україну водних біоресурсів, продуктів харчування та переробки з них за кількістю та видовим складом;
- інші документи дозвільного характеру, передбачені міжнародними договорами України.

Д) Право користування біологічною та іншою інформацією про природне середовище.

Відповідно до Положення про порядок розпорядження геологічною інформацією [210] геологічна інформація є об'єктом товарних відносин і може використовуватись як частина внеску до статутного фонду під час створення підприємств. Крім того, положення визначає дві форми договору щодо розпорядження геологічною інформацією:

- договір про надання геологічної інформації у користування;
- договір купівлі-продажу геологічної інформації.

2.2. Права користування неприродними ресурсами.

2.2.1. Право користування матеріальними об'єктами полягає у передачі права користування об'єктів нематеріальних активів за договором та/або відповідним дозволом, свідоцтвом.

Найбільш цікавим аспектом є передача права користування земельною ділянкою. Чинне законодавство України містить кілька способів, як виробниче підприємство може закріпити за собою право на землю, насамперед під своїми виробничими будівлями (гл. 14, 15 і 16 ЗК України).

Право користування земельною ділянкою набувається підприємством у порядку, встановленому ст. 92 ЗК України, і полягає в безстроковому користуванні земельною ділянкою, що перебуває у державній або комунальній власності. Існує й інший спосіб отримання права користування землею – оренда (ст. 93 ЗК України), суть якої в платному користуванні землею протягом встановленого терміну, що закріплено у відповідному договорі. Права землекористувачів визначені ст. 95 ЗК України, а основним правом є право зведення на землі, отриманій у користування, будівель і споруд. Основними зобов'язаннями землекористувачів є зобов'язання щодо цільового використання землі та своєчасної сплати земельного податку або орендної плати.

На практиці виробничі підприємства в Україні користуються землею або на підставі договору оренди (і вже потім зводять на ній будівлі та споруди), або отримують землю в ході приватизації разом із приватизованим цілісним майновим комплексом, на ній розташованим. Звідси впливи-

вають і два варіанти передачі права користування землею.

Варіант 1. При користуванні землею на підставі договору оренди та відчуження розташованої на ній нерухомості право на земельну ділянку визначається згідно з договором оренди земельної ділянки (ч. 2 ст. 120 ЗКУ). Іншими словами, при оренді підприємство має право передати ділянку в суборенду (якщо таке його право зафіксовано в первісному договорі оренди).

Варіант 2. При постійному користуванні землею і відчуженні розташованої на ній нерухомості земельна ділянка або її частина може переходити на підставі цивільно-правових угод (земля в цьому випадку виступає як об'єкт власності), а право користування – на підставі договору оренди. Отже, в цьому випадку підприємство має право вибору: або також укласти договір оренди земельної ділянки (і отримувати за її використання орендну плату), або віддати землю у власність як таку, що знаходиться під продаванним об'єктом разом з цим об'єктом (і отримати вартість землі відразу – разом з оплатою за об'єкт).

Виходячи з наведених законодавчих норм стосовно практики господарювання українських підприємств, можна зробити висновки про можливі шляхи передачі землі (права користування нею):

1. Право користування частиною землі підприємства продати або передати не можна. Основна причина полягає в тому, що земля виділяється конкретному підприємству, і це фіксується у відповідному рішенні місцевих органів влади. Більше того, в термінології П(С)БО 8 право користування землею в сучасних українських реаліях складно назвати повноцінним нематеріальним активом, оскільки активами згідно з п. 3 П(С)БО 1 визнаються ресурси, контрольовані підприєм-

ством, а право користування землею повного контролю над нею не припускало (наприклад, підприємство не може її відчужувати).

2. Право користування всією землею підприємства передати можна. Очевидно, що за необхідності передачі всієї землі підприємство самостійно не планує здійснювати на цій землі виробничу діяльність. Тому право користування всією землею найбільш ефективно передавати шляхом продажу контрольного пакета акцій (часток) цього підприємства, а на виручені гроші купувати нову виробничу площадку, готувати її до виробництва і запускати виробництво вже на новому майданчику.

3. Також нескладно передати право власності на землю під виробничими цехами. У цьому разі підприємству зручніше передати право власності на землю разом з передачею права власності на приміщення, розташовані на цій землі. Адже земля без цехів підприємству не потрібна, а за умови продажу цехів логічно припустити, що здійснення свого виробництва підприємство тут також більш не планує.

2.2.2. Право користування нематеріальними об'єктами полягає у наданні суб'єктом господарювання доступу до використання об'єкта. Особливість полягає в тому, що суб'єкти такого права поділяються на первинних та вторинних (або споживачів). Первинний суб'єкт отримує право на використання об'єкта від держави, яке оформляється відповідним дозволом, з метою використання його для ведення господарської діяльності, зокрема з метою надання споживачеві права доступу до об'єкта.

Найбільш поширеним об'єктом нематеріальної форми, щодо якого застосовується правомочність розпорядження, є об'єкти права інтелектуальної власності. Серед них виокремлюються:

1) Ліцензія на використання об'єкта права інтелектуальної власності.

Бухгалтерський облік ліцензій на використання об'єктів права інтелектуальної власності у ліцензіата відображається як окремий нематеріальний актив у складі прав користування на рахунку 122 «Права користування майном». Первісна вартість такого нематеріального активу визнається в сумі початкового платежу при укладанні ліцензійного договору.

Така ліцензія може бути оформлена як окремий документ або бути складовою частиною ліцензійного договору.

Залежно від різноманітних підстав (предмет, обсяг прав, умови і підстави їх надання тощо) можна провести класифікацію ліцензій на види.

За предметом розрізняють ліцензії на винахід, корисну модель, промисловий зразок, торговельну марку, компонування інтегральної мікросхеми, сорт рослин, породи тварин або об'єкт авторського права.

За обсягом прав, що надаються, розрізняють обмежені і повні ліцензії. ЦК закріплює три види обмежених ліцензій: виключна, одинична, невиключна (ч. 3 ст. 1108 ЦК). Ця відмінність проводиться залежно від того, якою мірою виключена конкуренція ліцензіара та інших осіб зі сфери діяльності ліцензіата. Вибір типу ліцензії залежить передусім від обсягу ринку і характеру об'єкта.

Виключна. Видається лише одному ліцензіату, включає можливість використання ліцензіатом об'єктів інтелектуальної власності у сфері, що обме-

жена такою ліцензією, та видачу ліцензії на використання цього об'єкта у зазначеній формі іншим особам. При наданні виключної ліцензії ліцензіар може внести в договір деякі застереження, що обмежують права ліцензіата. Таку ліцензію називають обмеженою виключною ліцензією. Подібні застереження не повинні обмежувати конкуренції. Після закінчення строку ліцензійного договору всі майнові права повертаються власникові. Отже, при виключній ліцензії власник залишає за собою титул власника, однак втрачає право використовувати об'єкти інтелектуальної власності в період дії договору.

Невиключна. За цією ліцензією ліцензіар-власник передає ліцензіатові право користування нематеріальним активом, залишаючи за собою право самостійного використання видачі невиключних ліцензій іншим особам. За цих умов ліцензіар залишає за собою титул власника щодо передачі майнових прав і може паралельно використовувати об'єкт своєї діяльності.

Одинична ліцензія видається лише одному ліцензіату, виключає можливість видачі ліцензіаром іншим особам ліцензій на використання об'єктів права інтелектуальної власності, у сфері, що обмежена цією ліцензією, але не виключає можливості використання ліцензіаром цього об'єкта у зазначеній сфері.

Якщо ліцензіар є власником одиничної або виключної ліцензії, він має право надавати від свого імені субліцензії третім особам у межах наданого йому виключного права.

Залежно від умов надання розрізняють субліцензії, перехресні, зворотні і відкриті ліцензії.

Субліцензія (залежна ліцензія) - це письмове повноваження на використання об'єкта права інтелек-

туальної власності, надане іншій особі ліцензіатом за письмовою згодою ліцензіара.

Незалежно від виду ліцензії ліцензіат має право видавати субліцензії лише у випадку, якщо це прямо передбачено в договорі чи додатку до нього. Права, що надаються за субліцензією, обмежуються умовами основної ліцензії. Ліцензіат повинен покласти на субліцензіата такі самі обов'язки, які взяв на себе (наприклад, відносно якості продукції). Оскільки субліцензія може бути надана в межах основної ліцензії, то вона повністю залежить від неї і припиняється у разі припинення її дії.

Перехресна ліцензія ("крос-ліцензія") передбачає взаємний обмін правами на використання об'єктів інтелектуальної власності, які досить часто доповнюють один одного. Наприклад, у випадку залежних результатів творчої діяльності, коли права, надані більш пізнім патентом, не можуть бути реалізовані без отримання ліцензії на прототип¹, що охороняється іншим патентом. У свою чергу власник останнього зацікавлений у набутті права використання більш досконалих рішень. Тому в цій ситуації обмін ліцензіями є найбільш доцільним способом реалізації прав.

Зворотною називається ліцензія, яка надає ліцензіару право на використання результату творчої діяльності, розробленого ліцензіатом на підставі отриманих від ліцензіара знань у результаті поліпшення і вдосконалення предмета основної ліцензії.

Відкрита ліцензія (так звана ліцензія по праву) має місце у випадку, якщо патентовласник згоден надати право на використання об'єкта інтелектуальної власності будь-якій фізичній або юридичній особі за умови виплати винагороди.

2) Ліцензійний договір.

У випадку укладення ліцензійного договору відбувається добровільне звуження прав володільця виключних майнових прав інтелектуальної власності, оскільки розширюється коло осіб, які можуть використовувати належний йому результат творчої діяльності. Інакше кажучи, укладаючи ліцензійний договір, правовласник ніби знімає з контрагента встановлену законодавством заборону на використання зазначеного об'єкта інтелектуальної власності.

Предметом ліцензійного договору є ліцензія (дозвіл на використання об'єкта права інтелектуальної власності), а об'єктом – винахід, корисна модель, промисловий зразок, торговельна марка, компонування інтегральної мікросхеми, сорт рослин, порода тварин, твір науки, літератури чи мистецтва, комп'ютерна програма, база даних чи об'єкт суміжних прав.

III. Інші нематеріальні активи.

Ці об'єкти надаються суб'єкту господарювання з метою ефективного здійснення та оптимізації господарської діяльності. Характерною рисою є те, що ці права є невід'ємними від самого суб'єкта, персоніфікованими та не можуть відчужуватись від власника. Вони надаються державою або створюються самим суб'єктом.

Підбиваючи підсумок, слід зазначити, що особливість використання нематеріальних активів полягає в тому, що під час комерційного використання сам об'єкт фактично знаходиться у власника, а передається лише право доступу до його використання.

Використання нематеріальних активів складається з експлуатації нематеріальних активів у виробництві та з їх комерційного використання (тимчасова передача прав користування нематеріальними активами та продаж (вибуття)).

2.3. Вибуття нематеріальних активів

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з вибуття нематеріальних активів практично не залежить від причини вибуття. Зокрема, нематеріальні активи можуть вибувати з підприємства з причин стихійного лиха, техногенних катастроф та аварій. За таких умов всі витрати (залишкова вартість нематеріального активу та інші витрати з ліквідації) відображаються в обліку на синтетичному рахунку 99 “Надзвичайні витрати” та його субрахунках.

В усіх випадках вибуття нематеріальних активів з підприємства оформлюється відповідними актами, у яких зазначається причина вибуття об’єкта, первісна вартість, сума накопиченої амортизації, залишкова вартість, витрати та доходи, пов’язані з вибуттям об’єктів.

При відображенні в бухгалтерському та податковому обліку операцій з реалізації нематеріальних активів слід звернути увагу на наступні важливі моменти: підприємство може реалізувати як безпосередньо об’єкт нематеріальних активів, так і право на його використання або розпорядження. У першому випадку з балансу підприємства списується залишкова вартість об’єкта нематеріальних активів, що реалізується. У другому випадку – баланс не змінюється. Наступним моментом є те, що при реалізації нематеріальних активів вони набувають властивостей товару, операції з продажу є об’єктом оподаткування податком на додану вартість.

При здійсненні операцій з надання права на користування або розпорядження нематеріальними активами до валового доходу підприємства включається дохід у вигляді роялті, тобто платежів за вико-

ристання торговельних марок, патентів, програмних продуктів іншими суб'єктами господарської діяльності.

Відповідно до п. 34 П(С)БО 8 вартість нематеріальних активів, використання яких неможливе через їх передачу третім особам або не отримання підприємством надалі економічних вигод від його використання, підлягає списанню. Списання нематеріальних активів може відбуватися у результаті:

- продажу;
- безоплатної передачі;
- внеску до статутного капіталу іншого суб'єкта господарювання;
- його ліквідації.

Правові умови вибуття нематеріальних активів наразі визначені наказом Мінфіну України від 22.11.2004 р. № 732 [211] лише для ОПІВ. До них відносяться закінчення строку дії: майнових прав інтелектуальної власності, договору на використання майнових прав інтелектуальної власності, зберігання інформації щодо об'єктів права інтелектуальної власності як комерційної таємниці, ліцензійного договору; дострокове припинення ліцензійного договору тощо.

Що ж стосується інших об'єктів нематеріальних активів, то за аналогією закону можна сформулювати умови, за яких вибувають інші об'єкти нематеріальних активів:

1. Закінчення строку дії прав на об'єкт нематеріальних активів:

- встановлених законом (наприклад, закінчення строку дії ліцензії на провадження окремих видів господарської діяльності);
- встановлених договором (наприклад, закінчення строку дії договору оренди).

2. Передача нематеріальних активів в якості внеску до статутного капіталу.

3. Ліквідація суб'єкта господарювання, якому належать нематеріальні активи.

4. Вихід учасників з господарського товариства.

5. Продаж.

6. За рішенням суду.

Продаж нематеріальних активів відображає вартість різниці між доходом від їх вибуття та залишковою вартістю нематеріального активу, а також витратами, прямо пов'язаними з таким вибуттям. З правової точки зору продаж нематеріальних активів відображає відчуження майнових прав щодо конкретного об'єкта. Тому до цієї процедури можуть застосовуватись загальні правила, які регулюють порядок купівлі-продажу, за якими одна сторона (продавець) передає або зобов'язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов'язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну грошову суму. Ціна продажу об'єкта нематеріальних активів визначається договором, але вона не може бути нижчою за звичайну ціну.

У той же час Податковий кодекс України відносить продаж нематеріальних активів до продажу результатів робіт (послуг) і зазначає, що вони не є товаром (ст. 14.1.203), виключаючи можливість укладання цивільно-правових договорів із передачею права власності на нематеріальні активи.

З метою вирішення цього питання необхідно дослідити, чи є нематеріальні активи товаром. Законодавство України визначає товар таким чином (Додаток А). У першому ж з визначень ми бачимо, що Податковий кодекс відносить нематеріальні активи до товарів, при цьому, як вже зазначалося вище, не пе-

редбачає їх продаж в якості товару. На наш погляд, відсутність єдиного підходу до форми відображення нематеріальних активів у цивільному та господарському обігу недопустима. Тому, виходячи з того, що визначення поняття «товар» у ЦК відсутнє, а в ст. 655 кодексу категорія «товар» та «майно» наводяться як тотожні, можна стверджувати, що термін «товар» є рівнозначним з терміном «майно» та відображає майно, яке виступає об'єктом обігу. Оскільки нематеріальні активи за своєю правовою природою відносяться до майнових прав – складової майна (ч. 2 ст. 190 ЦК), то до них можуть застосовуватись загальні положення про купівлю-продаж, якщо інше не впливає із змісту або характеру цих прав.

Таким чином, ми можемо стверджувати, що продаж об'єктів нематеріальних активів відрізняється від продажу матеріальних цінностей, форму обігу яких достатньо легко з'ясувати. Договори з продажу нематеріальних активів можна віднести до ризикових, адже відповідно до них передається об'єкт, що має приносити «очікувану економічну вигоду», точний час та розмір якої встановити достатньо важко.

Під час *безоплатної передачі* нематеріальних активів, як і при їх ліквідації, суб'єкт господарювання не відображає в бухгалтерському обліку доходів, адже фактично їх у цьому випадку немає. З метою податкового обліку безоплатна передача нематеріальних активів прирівнюється до їх продажу, порядок якого був розглянутий вище.

Ще одним способом вибуття нематеріальних активів виступає їх *зарахування в якості внеску до статутного капіталу*. На відміну від продажу, коли відбувається обмін активів на гроші, під час внесення нематеріальних активів до статутного капі-

галу актив обмінюється на корпоративні права емітента. Таким чином, відповідно до п. 4 та 17 ПСБО 2 «Баланс», нематеріальні активи виступають довгостроковими фінансовими інвестиціями. Відповідно засновник виступає тут у ролі інвестора. Передача нематеріальних активів у статутний капітал проводиться за тією вартістю, яка встановлюється засновниками в договорі. При цьому оціночна вартість нематеріальних активів, яка обумовлена в установчих документах, може не збігатися із залишковою вартістю переданих об'єктів у інвестора. Якщо вартість таких активів, оцінена засновниками, вища за її залишкову вартість, то сума перевищення підприємства повинна відбитися у складі доходу. В той же час, якщо залишкова вартість нематеріальних активів більша за справедливу вартість, яка обумовлена в установчих документах, то різниця повинна бути включена до витрат інвестора.

Відповідно до ст.153.8 Податкового кодексу підприємство-інвестор повинно вести окремий “ціннопаперовий” облік придбаних корпоративних прав. У цьому випадку у нього виникають “ціннопаперові” витрати у розмірі вартості придбання.

За Податковим кодексом передача об'єктів основних засобів до статутного фонду відповідає операції поставки (п. 14.1.202), оскільки при такій передачі відбувається перехід права власності на об'єкти, а отже підлягає оподаткуванню ПДВ.

Тому інвестор при передачі основних фондів до статутного фонду повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайної ціни. На практиці звичайною ціною найчастіше виступає справедлива вартість, узгоджена між інвестором та емітентом, або залишкова вартість об'єктів.

Слід зауважити, що згідно з п. 3 Положення щодо бухгалтерського обліку «Витрати організації» ПБУ 10/99 Російської Федерації під час вибуття майна організації у зв'язку з внеском його до статутного капіталу не виникає фінансових результатів (прибутку або збитку) ні для цілей бухгалтерського обліку, ні для цілей оподаткування.

Ліквідація основних засобів за рішенням підприємства відбувається, як правило, внаслідок невідповідності об'єкта основних засобів встановленим критеріям визнання активом, наприклад, через фізичне та моральне старіння, непридатність до подальшої експлуатації.

У разі *ліквідації* нематеріальних активів платник податку у звітному періоді, в якому виникають такі обставини, збільшує витрати на суму вартості, яка амортизується, за вирахуванням сум накопиченої амортизації окремого об'єкта основних засобів (зг. п. 146.16 ПК). У цілому ліквідація передбачає списання активу з балансу до моменту його повного зносу. Щодо ліквідації нематеріальних активів зауважимо, що, на відміну від основних засобів, які часто ліквідуються внаслідок руйнування, причини ліквідації нематеріальних активів будуть дещо іншими.

1. Обставини, що залежать від суб'єкта господарювання:

- неможливість подальшого використання об'єкта внаслідок його старіння, неефективності подальшого використання у виробничій діяльності підприємства;
- безоплатне надання нематеріальних активів третім особам.

2. Обставини, що не залежать від суб'єкта господарювання:

-
- порушення права інтелектуальної власності на об'єкт третьою особою, що спричинило його повне знецінення;
 - надзвичайні події (стихійне лихо, техногенна катастрофа та ін.);
 - крадіжка, розкрадання, псування, нестача.

Ліквідацію нематеріальних активів внаслідок розкрадання має бути оформлено відповідно до вимог п. 3 Інструкції № 69 [212]. В день встановлення факту крадіжки має бути проведена інвентаризація та засвідчений факт недостачі основних засобів. При цьому інвентаризаційна комісія в протоколі засідання має зазначити причини недостачі об'єкта, вимогу до матеріально відповідальної особи, письмово викласти ці причини, рішення про списання вкраденого об'єкта та встановлення винної особи для подальшого відшкодування збитку. За результатами проведеної інвентаризації підприємство має подати до правоохоронних органів заяву. За результатами розгляду заяви правоохоронні органи мають прийняти рішення про порушення кримінальної справи або відмову в її порушенні.

При ліквідації нематеріальних активів, що належать до державної власності, слід дотримуватися Порядку № 1314 від 08.11.2007 р. [213] Зокрема, абзацом другим п. 4 цього Порядку передбачено, що списання майна, виявленого в результаті інвентаризації як нестача, здійснюється після відшкодування його вартості, крім випадків, коли здійснити таке відшкодування неможливо.

Якщо нематеріальні активи ліквідуються за самостійним рішенням платника податку, така ліквідація в податковому обліку ПДВ розглядається як їх постачання за звичайними цінами (не нижче їх балансової вартості на дату ліквідації, згідно з п. 189.9 ПКУ). Норма

цього пункту ПКУ не поширюється на випадки, коли нематеріальні активи ліквідують у зв'язку з їх знищенням або руйнуванням внаслідок дії обставин непереборної сили, чи в інших випадках, коли ліквідація здійснюється без згоди платника податку, у тому числі у випадку їх викрадення, що підтверджується відповідно до законодавства або коли платник ПДВ подає органу ДПС відповідний документ про знищення, розібрання або перетворення нематеріальних активів у інший спосіб, внаслідок чого вони не можуть використовуватися за первісним призначенням.

При цьому, якщо внаслідок ліквідації необоротних активів отримуються комплектувальні вироби, складові частини, компоненти або інші відходи, які оприбутковуються на матеріальних рахунках з метою їх використання в господарській діяльності платника, на такі операції не нараховується ПДВ.

Вибуття нематеріальних активів може відбуватися також *внаслідок виходу учасників з господарського товариства*. Відповідно до ст. 148 ЦКУ учасник товариства має право вийти з його складу у будь-який момент за умови, що він письмово попередив про свій намір товариство не менш як за три місяці до виходу, якщо інший строк не встановлено статутом.

Вихід учасника з товариства супроводжується низкою обов'язків товариства перед учасником. Зокрема, перелік таких обов'язків регулює ст. 54 Закону України "Про господарські товариства", згідно з якою товариство зобов'язане виплатити приватній особі, що виходить:

- 1) вартість частини майна товариства, пропорційну його частці у статутному капіталі. Виплата проводиться протягом строку до 12 місяців з дня виходу. На вимогу учасника та за згодою товариства вклад може

бути повернуто повністю або частково у натуральній формі;

2) належну йому частку прибутку (дивіденди), одержаного товариством у поточному році до моменту його виходу.

Засновник має право вийти з товариства і забрати свою частку. При цьому частка у статутному фонді може бути йому повернута в натуральній формі (така можливість передбачена ст. 148 ЦК), наприклад, основними засобами.

При передачі засновнику об'єктів нематеріальних активів до нього переходить право власності на такі об'єкти. Тому в обліку емітента відображається продаж основних засобів, а в обліку засновника – їх придбання. Стосовно операції з відчуження корпоративних прав засновником завважимо таке. У податковому обліку підприємства-емітента така операція не відображається, а ось учасник, який виходить, відображає у себе результат такої операції за правилами “ціннопаперового” обліку згідно з 153.8 Податкового кодексу [6]. При цьому до “ціннопаперового” доходу включається сума коштів, отриманих (нарахованих) до виплати, а до “ціннопаперових” витрат – фактичні витрати, раніше понесені інвестором (засновником) при придбанні корпоративних прав.

Для емітента передача основних фондів засновнику є операцією поставки, за якою нараховуються податкові зобов'язання з ПДВ (пп. 185.1 Податкового кодексу).

Засновник за отриманими від товариства нематеріальними активами має право відобразити податковий кредит, якщо виконуються умови пп. 153.2.1 Податкового кодексу. При цьому підприємство-засновник повинне відобразити податкові зобов'язання, які виникли при поверненні корпоративних прав.

Нагадаємо, що, згідно з пп. 196.1.1 Податкового кодексу, операція з придбання корпоративних прав не є об'єктом оподаткування. А ось стосовно зворотної передачі корпоративних прав такої пільги немає. База оподаткування при поверненні корпоративних прав, розрахунок за які проводиться основними засобами, визначається на рівні вартості отриманого майна (без ПДВ).

2.4. Оцінка нематеріальних активів та документування операцій з ними

В управлінні нематеріальними активами провідне місце займає процедура оцінки їх вартості. Мова ведеться про грошову оцінку, за якою нематеріальні активи враховуються та використовуються у господарській діяльності [215]. Оцінка нематеріальних активів викликає безліч запитань як з боку теоретиків, так і з боку практиків. Нематеріальна природа об'єкта оцінки, його аморфність та індивідуальність: складність у встановленні строку його корисного використання та можливості отримання майбутньої економічної вигоди, – все це обумовлює проблему вибору метода оцінки та виду вартості нематеріальних активів. Р.К. Ромашкіна [214, с. 37] цей перелік доповнює ще такою ознакою, як слабка опрацьованість методичних аспектів оцінки таких об'єктів. Дійсно, за відсутності сьогодні розвиненого ринку нематеріальних активів ми не маємо достатньої практики їх оцінки, що викликає безліч проблем. Коли ми ведемо розмову про оцінку нематеріальних активів, то, перш за все, це стосується їх грошової оцінки, адже вона є однією з ознак віднесення об'єктів до складу нематеріальних активів, які потім враховуються та використовуються у господарській діяльності.

За своєю вартісною оцінкою нематеріальні активи порівнюються до матеріальних, а в деяких країнах (Японія, США, ФРН) в окремих галузях навіть перебільшують їх [216]. Основою для визначення достовірної оцінки об'єктів нематеріальних активів є господарські договори на їх придбання або виготовлення та інші розпорядчі й облікові документи. Первісна оцінка нематеріальних активів здійснюється залежно від способу їх отримання. Нематеріальний актив може бути створений власними силами суб'єкта господарювання або придбаний (за кошти, отримані як частка статутного капіталу), обмінений тощо.

Найчастіше при оцінці об'єктів нематеріальних активів використовують такі види вартості:

Первісна вартість – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів [217].

Залишкова вартість – різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації [3].

Ліквідаційна вартість – сума коштів, яку компанія очікує отримати за об'єкт нематеріальних активів після закінчення строку його корисного використання, за вирахуванням очікуваних витрат на його вибуття.

Балансова вартість – вартість, за якою об'єкт нематеріальних активів відображається в бухгалтерському балансі після вирахування накопиченої амортизації.

Відновлювальна вартість (або вартість відтворення) нематеріального активу – визначена на дату оцінки поточна вартість витрат на створення (придбання) в сучасних умовах нового об'єкта, ідентичного об'єкту оцінки.

Основним видом вартості, який розглядається при оцінці нематеріальних активів, є ринкова вартість. У міжнародних стандартах оцінки дається таке її визначення: «Ринкова вартість – це розрахована сума на дату оцінки, за яку інтелектуальна власність обмінюється між покупцем і продавцем за комерційною угодою, під час якої кожна із сторін діяла компетентно, виважено і без примусу» [218]. Ринкова вартість визначається як найвірогідніша ціна на ринку на дату оцінки. Це максимальна ціна, яку може отримати продавець, та мінімальна, яку може запропонувати покупець. Вважається, що покупець не заплатить за конкретну інтелектуальну власність ціну більшу, ніж коштує інша, подібна до неї, з тими ж самими споживчими якостями. Оцінювач аналізує реальні ринкові угоди і порівнює оцінюваний об'єкт з іншими, які мають аналогічні споживчі якості.

Згідно з міжнародними стандартами оцінки, розрахунки вартості нематеріальних активів можуть здійснюватися з метою оцінки:

- бази майна фірм, що обкладається податком;
- вартості об'єктів приватизації;
- вартості об'єктів інтелектуальної (промислової) власності, що вносяться до статутного капіталу;
- вартості виключних прав, що передаються на підставі договору про передачу прав чи ліцензійного договору;
- розміру компенсації, що сплачується згідно з чинним законодавством володільцеві інтелектуальної власності за порушення його виключних (майнових) прав. При цьому розрахунки вартості нематеріальних активів, здійснені для одних цілей, не можуть бути використані для інших.

Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [49] визначає умови, за яких нематеріальний актив підлягає оцінці:

- створення підприємств (господарських товариств) на базі державного майна або майна, що є у комунальній власності;
- реорганізація, банкрутство, ліквідація державних, комунальних підприємств та підприємств (господарських товариств) з державною часткою майна (часткою комунального майна);
- виділення або визначення частки майна у спільному майні, в якому є державна частка (частка комунального майна);
- визначення вартості внесків учасників та засновників господарського товариства, якщо до зазначеного товариства вноситься майно господарських товариств з державною часткою (часткою комунального майна), а також у разі виходу учасника або засновника зі складу такого товариства;
- приватизація та інше відчуження у випадках, встановлених законом: оренда, обмін, страхування державного майна, майна, що є у комунальній власності, а також повернення цього майна на підставі рішення суду;
- переоцінка основних фондів для цілей бухгалтерського обліку;
- оподаткування майна згідно з законом;
- визначення збитків або розміру відшкодування у випадках, встановлених законом;
- в інших випадках за рішенням суду або у зв'язку з необхідністю захисту суспільних інтересів.

Таким чином, частіше за все вартісна оцінка нематеріальних активів здійснюється щодо ОПІВ. По-

зицію законодавця з цього приводу підтримує й О.Д.Святоцький, який зазначає, що необхідність вартісної оцінки нематеріальних активів, у тому числі об'єктів права інтелектуальної власності, виникає також при внесенні їх у інноваційні, інвестиційні проекти; розширенні ринків збуту (шляхом надання франшизи тощо); страхуванні; під час ліквідації підприємства з метою задоволення вимог кредиторів тощо [219, с. 50].

Методичні особливості, які визначають підходи до оцінки (таб. 2.1.) об'єктів інтелектуальної власності ДВНЗ, безпосередньо пов'язані: з цілями та завданнями оцінки та з видом об'єкта права інтелектуальної власності, що підлягає оцінці.

З огляду на критичний аналіз нормативних актів з оцінки [49, 50, 51, 220, 221] та надбань вітчизняних й зарубіжних вчених [222, 223, 224, 21, 225], основним у практиці розрахунку вартості прав на об'єкти інтелектуальної власності є доходний метод. Разом з тим, Порядок визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти з метою зарахування на бухгалтерський облік [221], зазначає, що такий розрахунок відбувається на основі витратного підходу через визначення витрат на створення та охорону ОПІВ. Обґрунтування законодавцем саме цього підходу до оцінки обумовлено:

- фінансовою доступністю;
- можливістю проводити її відповідним підрозділом суб'єкта (розрахунковим);
- відсутністю залежності процесу від ринкової кон'юнктури;
- можливістю ідентифікувати активи, які не були відображені на балансі;

• простотою розрахунку. Наприклад, розрахунок витрат на підручник або навчально-методичний посібник включає: розмір оплати автору за авторським договором, витрати на редагування та підготовку до друку, витрати на тиражування.

Таблиця 2.1

Підходи до оцінки нематеріальних активів

Підхід	Метод	Види нематеріальних активів
<i>Доходний</i> – ґрунтується на визначенні очікуваного прибутку від використання нематеріального активу	<ul style="list-style-type: none"> • Капіталізації прибутку • дисконтування майбутніх грошових потоків • виграшу в собівартості 	Права промислової власності та охоронні документи й ліцензії
<i>Витратний</i> – ґрунтується на вивченні можливостей інвестора щодо придбання нематеріального об'єкта	<ul style="list-style-type: none"> • Прямого відтворення вартості заміщення • початкових витрат • відновної вартості 	Права промислової власності
<i>Ринковий</i> – ґрунтується на принципі ринку, що ефективно функціонує, на якому інвестори купують і продають активи аналогічного типу, приймаючи при цьому незалежні індивідуальні рішення	<ul style="list-style-type: none"> • Порівняльного аналізу прибутку • звільнення від роялті 	Ідентифіковані нематеріальні активи

Специфікою оцінки нематеріальних активів у складі майна постає також те, що більшість об'єктів є новоствореними та такими, що ще не були в експлуатації, і тому економічний результат від їх використання можна визначити як очікуваний. В узагальненому вигляді етапи оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності подано в таблиці (Додаток Б).

Задля ефективного здійснення оцінки необхідно використовувати відповідні методики, розроблені на основі практичного досвіду з урахуванням норм чинного законодавства. Найбільш відомою і поширеною методикою, яка використовується для оцінки об'єктів нематеріальних активів у наукоміській галузі, є Методика визначення економічної ефективності використання в народному господарстві нової техніки, винаходів і раціоналізаторських пропозицій, затверджена постановою ДКНТ СРСР, Держплану СРСР, АН СРСР, Держкомвинаходів СРСР від 14 лютого 1977 р. № 48/16/13/3 [226]. Ця Методика побудована на засадах порівняння економічної ефективності виробництва до і після впровадження новації. Економічний ефект обчислюється відповідно до річного обсягу виробництва нових засобів праці або випуску продукції за новими технологіями чи із застосуванням нових способів організації виробництва та праці [227]. Перехід до ринкових умов господарювання зумовив необхідність визначення цін на науково-технічну продукцію у разі її відчуження, тому наразі в Україні для оцінки вартості права на ОПІВ використовуються Методичні рекомендації з визначення прибутку від використання об'єктів промислової власності [228] та Методика оцінки майнових прав інтелектуальної власності [229], Методичні рекомендації з бухгал-

терського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних [230] установах. Тим не менш, за певною модифікацією вони [231] можуть використовуватись в ринкових умовах відносно нових конструкцій або нових технологій.

Ефективність і достовірність оцінки безпосередньо залежить від документування операцій з нематеріальними активами. На підприємствах, незалежно від форми власності, всі господарські процеси охоплюються документуванням. Документи, які використовують для операцій з об'єктами нематеріальних активів, можна згрупувати за трьома видами:

- документи, які підтверджують права власності на об'єкти інтелектуальної власності (патенти, свідоцтва);
- документи, які відображають передачу прав користування об'єктами нематеріальних активів (ліцензійні договори);
- документи, які характеризують рух об'єктів нематеріальних активів на підприємстві (надходження, вибуття) [233].

Зазначена класифікація є достатньо універсальною, разом з тим окремі її положення потребують уточнення та доопрацювання. Перш за все треба звернути увагу на групу документів з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, або первинні документи.

Первинні документи необхідні для відображення інформації про здійснення господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку і повинні містити достовірні дані і складатися, як уже зазначалось, в момент здійснення господарської операції або безпосередньо після її завершення. Основною проблемою на сьогодні виступає те, що такі форми

розроблені лише для окремого виду об'єктів нематеріальних активів – ОПІВ (далі – об'єкти права інтелектуальної власності).

Серед них Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компоновань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій), затверджена наказом Державного комітету статистики України від 10 серпня 2004 року № 469 [234] та наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 року № 732 «Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів» [235].

Невичерпний перелік основних документів для взяття на облік прав інтелектуальної власності наведений у Національному стандарті № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [51], серед яких можна навести такі, як:

- патент на сорт – згідно із Законом України «Про охорону прав на сорти рослин» [58] і дозвіл на виробництво і використання насіння відповідно до Закону України «Про насіння і садівний матеріал» [236];
- свідоцтво на право займатися племінною справою згідно із Законом України «Про племінну справу у тваринництві» [237];
- патент на винахід згідно із Законом України «Про охорону прав на винаходи і корисні моделі» [59];
- патент України на промисловий зразок згідно із Законом України «Про охорону прав на промислові зразки» [60].

Наступна група – це документи, які визначають сутність господарської операції та її законність (ліцензійні договори, договір про створення об'єктів інтелектуальної власності та інші). Ця група документів містить документи, які обслуговують різноманітні господарські операції з нематеріальними активами. Наприклад, створення такого об'єкта визначається авторськими договорами, договорами на створення об'єктів промислової власності:

- авторський договір згідно із Законом України «Про авторське право і суміжні права» [62];
- договір та акти на прийняття наукових і дослідно-конструкторських розробок та інші документи.

Документи, які відображають факти надходження або вибуття цих об'єктів, тобто акти введення нематеріальних активів до господарського обігу, акти ліквідації:

- рахунок за роботи зі створення і впровадження програмного забезпечення ЕОМ;
- свідоцтво України на знак для товарів і послуг згідно із Законом України «Про охорону прав на знаки для товарів і послуг» [61] від 15 грудня 1993 року № 3689 та ін.

Що ж стосується інших об'єктів, що входять до складу нематеріальних активів, то сьогодні вони обліковуються за типовими формами, які були розроблені ще в радянські часи, затверджені Постановою Держкомстату СРСР від 28.12.1989 року № 241 «Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій» [238] та наказам Міністерства статистики України від 29.12.1995 року №352 «Про затвердження типових форм первинного обліку основних засобів» [239].

Разом з тим зазначені форми не відповідають усім вимогам щодо оформлення руху нематеріальних активів на підприємстві: надходження, переміщення, вибуття. Технічна розробка зазначеної проблематики відноситься до сфери регулювання економічної науки, зокрема бухгалтерського обліку. Між тим у рамках юридичної науки ми можемо обґрунтувати належність суб'єктам господарювання права на формування власної первинної документації відповідно до чинного законодавства.

Так, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [45], суб'єкти господарювання мають право самостійно розробляти форми документів, які мають обов'язкові реквізити, визначені законодавством. Залежно від характеру операції, вимог нормативних актів, методичних вказівок з бухгалтерського обліку і технології обробки облікової інформації у первісних облікових документах, крім обов'язкових, в документацію можуть бути включені і додаткові матеріали [240].

Аналіз літератури з проблематики удосконалення процесу документування операцій з нематеріальними активами [241, 21, 242] дозволив зробити висновок про її найбільш оптимальну форму, а саме – акт приймання-передачі. Наразі актуальним є питання розроблення типової форми первинного обліку акта приймання-передачі нематеріальних активів, який би використовувався для зарахування до складу нематеріальних активів окремих об'єктів, які надійшли шляхом:

- придбання за плату в інших організацій або у фізичних осіб;
- виготовлення господарським або підрядним шляхом;

-
- отримання від інших організацій або осіб безоплатно (згідно з договором дарування);
 - внесення засновниками в рахунок їх вкладів до статутного капіталу;
 - передачі в обмін на інше майно й іншим чином.

Отже, документи, які використовують для операцій з об'єктами нематеріальних активів у господарській діяльності підприємств, можна згрупувати за трьома видами:

1. Первинні документи, які повинні містити достовірні дані і складатися в момент здійснення господарської операції або безпосередньо після її завершення. Первинні документи можна класифікувати за видами господарських операцій: надходження, вибуття, переміщення. На сьогодні в чинному законодавстві України типові форми первинних документів з обліку нематеріальних активів не розроблені.

2. Правовстановлюючі документи, тобто документи, що підтверджують належність нематеріального активу суб'єкта господарювання. Відмінною рисою цієї групи виступає те, що однією із сторін виступає держава в особі суб'єкта владних повноважень. Ці документи можна класифікувати за видами нематеріальних активів:

- об'єкти права інтелектуальної власності (патент; авторське свідоцтво СРСР; свідоцтво для торговельних марок; договір про створення за замовленням і використання об'єкта права інтелектуальної власності; договір про передачу виключних майнових прав інтелектуальної власності; ліцензійний договір; договір комерційної концесії; договір про трансфер техно-

логій; інші договори щодо розпорядження майновими правами інтелектуальної власності тощо);

- права користування майном (спеціальні дозволи; державні акти; договори оренди, концесії, що пройшли державну реєстрацію тощо);
- інші нематеріальні активи (ліцензія, свідоцтво, дозвіл на концентрацію, цінні папери тощо).

3. Договори. Серед договорів можна виділити договори про передачу прав користування об'єктами нематеріальних активів (ліцензійні угоди) [243, с. 12].

РОЗДІЛ 3

СТРУКТУРА ТА ВИДИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У СКЛАДІ МАЙНА СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

3.1. Класифікація нематеріальних активів

Дослідження структури нематеріальних активів необхідно розпочати з визначення поняття «класифікація». Велика радянська енциклопедія визначає класифікацію як систему субпідрядних понять (класів об'єктів) якої-небудь галузі знань або діяльності людини, яка часто подається у вигляді різних за формою схем (таблиць) і використовується як спосіб для встановлення зв'язків між цими поняттями або класами об'єктів, а також для точного орієнтування у безлічі понять або відповідних об'єктів. Класифікація (систематизація) повинна фіксувати закономірні зв'язки між класами об'єктах з метою визнання місця об'єкта в системі, що вказує на його властивості [244].

Наукова класифікація нематеріальних активів з господарсько-правової точки зору дозволить об'єктивно визначити усі їх складові, на відміну від бухгалтерського підходу, який значно звужує їх коло, визнаючи тільки ті, що віднесені до субрахунку 12 «Нематеріальні активи». Задля цього необхідно дотримуватися певних вимог:

- 1) орієнтація кожної окремої класифікації на досягнення певної мети;
- 2) чітке визначення класифікаційної ознаки для можливості практичного застосування розробленої класифікації;
- 3) можливість віднесення кожного об'єкта класифікації до певної класифікаційної групи і, крім того, тільки до однієї за певною ознакою [245].

Крім того усі об'єкти, які будуть аналізуватися, перш за все, повинні відповідати ознакам майна, які визначені Господарським кодексом України, а потім вже ознакам віднесення до нематеріальних активів підприємства, а саме:

- можливість вартісного визначення;
- вироблення чи використання у діяльності суб'єктів господарювання;
- відображення у балансі цих суб'єктів або врахування в інших встановлених законом формах обліку майна цих суб'єктів;
- відсутність матеріально-речової форми або її вторинність відносно об'єкта;
- немонетарність;
- можливість ідентифікації;
- можливість отримання майбутньої економічної вигоди.

У літературі розглядається класифікація нематеріальних активів за різними ознаками, проте авторами недостатньо приділена увага тим цілям, задля яких вони використовуються.

З точки зору маркетингу нематеріальні активи можна розподілити на чотири категорії, що ґрунтуються на концептуальному уявленні про серію подій, які передбачають створення конкурентних переваг: творчі цінності (реклама, розвиток продукту та інші інструменти маркетингу), ринкові активи (торгові марки, бренди, вхідні бар'єри, інформаційні системи), вияви цінності (імідж, репутація і преміальна ціна), поєднання ринкових активів (конкурентна перевага) [246].

Класифікація нематеріальних активів за способом отримання пов'язана з особливостями їх визнання і оцінки в обліку та звітності.

Отже, за способом отримання нематеріальні активи розрізняють на:

1. Створені власними силами.
2. Отримані іншим шляхом:
 - придбані за грошові кошти;
 - придбані в обмін на інші активи;
 - придбані в обмін на інструменти капіталу (як внесок в уставний капітал);
 - отримані внаслідок об'єднання підприємств;
 - отримані безоплатно;
 - придбані за рахунок коштів цільового фінансування [247].

На сьогодні значна частина нематеріальних активів з правової точки зору є об'єктами, які належать до промислової власності, підпадають під дію будь-якого особливого законодавства, наприклад, патентного права. Такі об'єкти можуть бути чітко виділені із загальної маси, оцінені і прийняті на баланс підприємства під власною назвою [228, с. 53]. Виділені таким чином об'єкти називаються ідентифікованими. До групи ідентифікованих нематеріальних активів А.П. Аксьонов, наприклад, відносить патенти на винаходи, права користування різного роду природними ресурсами, конкретно документовані результати науково-дослідних робіт і т.п.

Неідентифіковані нематеріальні активи так само є об'єктами права як частина власності підприємства, але не обов'язково об'єктами охорони галузевого законодавства. Це обумовлено тим, що неідентифіковані нематеріальні активи частіше за все об'єднуються до єдиного цілого об'єкта – гудвілу, який відповідно до чинного законодавства України може бути визначений лише під час продажу. Зазвичай до них відносять частину вартості діючого підприємства, яка визначається

можливістю і правом скористатися добрим ім'ям, діловими зв'язками, репутацією, популярністю фірмового найменування, товарного знака тощо.

Поділ нематеріальних активів за ознакою права дозволяє встановити всі наявні на підприємстві активи в розрізі як власних, так і залучених об'єктів; по праву розпорядження – приймати управлінські рішення щодо їх надання у користування іншим особам на умовах можливого ліцензування або субліцензування; по праву користування – визначати можливість привласнення суб'єктом господарювання корисних благ від використання такого активу [248, с. 24].

При економічному підході автори в основному намагалися описати структуру нематеріальних активів, виявити їх головний компонент і описати його вплив на ринкову вартість (Свейбі, 1997; Едвінссон, Маллоне, 1997; Роос та ін, 1997; Брукінг, 1996). Так, Свейбі ділить НА на внутрішні (патенти, концепції, ліцензії, системи управління, організаційні структури тощо) і зовнішні (бренди, торгові марки, відносини з клієнтами та постачальниками і т.д.). Едвінссон і Маллоне стверджують, що нематеріальні активи компанії включають у себе:

1. Структурний компонент, який складається з клієнтського (міцність і лояльність взаємовідносин з клієнтами) та організаційного (процеси організації і методик, використовуваних компанією, наприклад, для підвищення ефективності) капіталів.

2. Людський капітал, який складається зі знань, навиків та інноваційності мислення працівників [249, с. 52].

Інтелектуальна суть нематеріальних активів висвітлена у працях британського вченого Є. Брукінга [250], який вважає, що в третьому тисячолітті найбільш

шу цінність матимуть такі складові, як кваліфікація робітників, відома торгова марка, передові технології, корпоративна культура. Є. Брукінг розглядає підприємство як суму матеріальних активів та інтелектуального капіталу, причому під інтелектуальним капіталом він розуміє:

1. Ринкові активи (торгові марки, повторюваність контрактів, портфель замовлень, канали розподілу, різноманітні контракти та угоди, такі, як ліцензія, франшиза тощо).

2. Інтелектуальну власність як актив, що включає ноу-хау, промислові та торгові таємниці, патенти та різноманітні авторські права.

3. Людські активи – сукупність індивідуальних та колективних знань співробітників підприємства, їх творчих здібностей, вміння вирішувати проблеми, лідерські якості, підприємницькі та управлінські навички.

4. Інфраструктурні активи або технології, методи та процеси, які роблять функціонування підприємства взагалі можливим.

Деякі дослідники, наприклад Майо (2001) [251], Ахонен (2000) [252], стверджують, що нематеріальні активи складаються головним чином з людського капіталу, який можна розглядати з трьох точок зору: як кількість співробітників, як особисті якості співробітників і як робоче співтовариство.

Інші (Андріссен, Тіссен, 2000) [253] виділяють п'ять груп НА:

- активи та вклади;
- навички і неявні знання;
- колективні цінності і норми;
- технологія та матеріальні знання;
- первинні та управлінські процеси.

Дещо іншу точку зору щодо нематеріальних активів демонструють Д.Нортон та Р.Каплан, більш відомі як автори «збалансованої системи показників» [254], які пропонують розглядати нематеріальні активи як основне джерело створення вартості підприємства та поділяють їх на три складові:

1. Людський капітал (вміння, талант, знання).
2. Інформаційний капітал (бази даних, інформаційні системи, мережі та технології).
3. Організаційний капітал (культура, лідерство, відповідний персонал, робота в команді, управління знаннями).

Макропідхід використовує класифікацію нематеріальних активів, запропоновану Коррадо, Халтеном і Січелем (2005) [255]. Вони визначають три основні категорії нематеріальних активів:

1. Економічні компетенції, які об'єднують в собі витрати на стратегічне планування, професійну підготовку працівників, реорганізацію чи перенастроювання існуючих продуктів на існуючих ринках, інвестиції, спрямовані на збереження або збільшення частки ринку, й інвестиції і торгові марки.

2. Інноваційна власність, що відноситься до інноваційної діяльності та будується на науковій базі знань, а також інновації в НДДКР, пов'язані з новим продуктом чи процесом.

3. Комп'ютеризована інформація.

Згідно з підходом Райлі і Швайхса (2007 р.) [256], нематеріальні активи включають десять категорій, об'єднаних за їх суттю:

➤ пов'язані з маркетингом (товарні знаки і знаки послуг, фірмові найменування, торговельні марки і логотипи та кольори);

-
- пов'язані з технологіями (патенти, патенти на процеси, заявки на патенти, патенти на бізнес-методи, технічна документація);
 - художні (пов'язані з літературними творами і авторськими правами, музичними творами та авторськими правами, музичними композиціями, фотографіями, картами, гравюрами);
 - пов'язані з обробкою даних (програмні платформи, програмне забезпечення авторських прав, автоматизовані бази даних, мікрочіпи та їх шаблони);
 - пов'язані зі споживачами (списки клієнтів, контракти клієнтів, стосунки з клієнтами, відкриті замовлення на поставку);
 - пов'язані з інженерією (промислові зразки, комерційні таємниці, креслення і схеми, технічне ноу-хау);
 - пов'язані з контрактами (ліцензійні угоди, договори франшизи, ліцензії, права підписки, ф'ючерсні контракти);
 - пов'язані з людським капіталом (кваліфікована робоча сила і заробітна плата, контракти, профспілки, трудові договори);
 - пов'язані з місцеположенням (права на користування надрами, сервітути, повітряні права, права на воду);
 - пов'язані з інтернетом (доменні імена, адреси зв'язку, дизайн сайту).

Також наведемо типи нематеріальних активів – об'єктів інтелектуальної власності, визначені віце-президентом компанії Pricewaterhouse Coopers Зарієром Паврі: 1) нематеріальні активи, що створені підприємством (кваліфікована робоча сила, рекламні проекти, мережа дистриб'юторів, навчальні програми, лояльність покупців, постачальники, менеджмент та досвід, база клієнтів,

і що цікаво – гудвіл, або ділова репутація); 2) нематеріальні активи, що існують завдяки правовій охороні (патенти, торгові марки, авторські права, промислові зразки, торгові таємниці чи «ноу-хау») [257, с. 1].

Отже, бачимо, що західні економісти нематеріальні активи все частіше трактують крізь призму «капіталу» як одного із факторів виробництва. Такий підхід відображає виробничий потенціал нематеріальних активів, їх здатність приносити прибуток або збиток суб'єкту господарювання. Економічний підхід більш широко відображає структуру нематеріальних активів, включаючи до неї людський капітал. Це стає можливим, оскільки економісти враховують і неідентифіковані активи, у той час як юристи тільки ідентифіковані. Таким чином, людський капітал не може безпосередньо відобразитися у складі нематеріальних активів, разом з тим він опосередковано існує у кожному об'єкті в якості вкладу творця та користувача.

В Україні найбільш поширена класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку. Так, Т.М. Банасько здійснює класифікацію нематеріальних активів за змістом об'єктів; джерелом їх надходження; відношенням об'єкта до інноваційного продукту, що має ринкову вартість; метою розробки; широтою використання – що дозволяє будувати інформаційні моделі бухгалтерського обліку та контролю і регулювати їх використання [258, с. 3-4].

І.І. Криштопа за класифікаційну ознаку приймає «правомочності права власності», за якою всю сукупність нематеріальних активів підприємства можна поділити на об'єкти, якими підприємство має право володіти, розпоряджатися та користуватися, що сприяє підвищенню оперативності прийняття управлінських рішень, а також спрощенню відображення таких

об'єктів в обліку і звітності у разі існування обмеження з юридично забезпечених можливостей реалізації права власності [259, с. 6-7].

І.М. Лепетан виокремила з об'єктів права промислової власності традиційні об'єкти (право власності на винахід; право власності на корисну модель; право власності на промисловий зразок; право власності на знак для товарів і послуг) та нетрадиційні об'єкти права промислової власності (право власності на селекційні досягнення у рослинництві і тваринництві), оскільки розробка сортів рослин та порід тварин належить до нетрадиційного та специфічного виробництва порівняно з традиційними об'єктами промислової власності [260, с. 7].

У роботі Л.Ю. Мельник запропоновано класифікувати нематеріальні активи за низкою ознак, що зумовлені, насамперед, цілями успішного використання таких об'єктів, а також завданнями, які вони вирішують у господарському обігу й суспільстві: за характером функцій у суспільстві, за правами використання нематеріальних активів, за господарсько-обліковими ознаками, за ознаками цілого, за способом отримання, за належністю до інституту галузі права ОІВ, за наявністю творчого елементу нематеріального активу з точки зору обліку та відповідно до європейських стандартів [261, с. 7].

О.В.Киричок у своєму дослідженні систематизувала різновиди нематеріальних активів як складової ресурсного потенціалу за участю у виробничому процесі та за рівнем відображення їх у балансі підприємств [262, с. 6].

Н.О.Слободянюк доповнила існуючу в економічній доктрині класифікацію новою класифікаційною ознакою – за можливістю комерційного використання. Згід-

но із запропонованими доповненнями до класифікатора, НМА можуть бути віднесені до активів, що забезпечують господарську діяльність підприємства з їх постановкою на баланс без подальшої реалізації, або використовуватися підприємством для комерційних цілей, тобто з подальшою реалізацією стороннім організаціям [263, с. 7].

Класифікація, що запропонована С.В. Шульгою [264, с. 10], з першого погляду постає комплексною та врівноваженою, проте також має низку недоліків. По-перше, незрозумілим видається обмеження правомочностей власності суб'єкта господарювання такою класифікаційною ознакою, як «за характером володіння». По-друге, виділення комерційної таємниці в окрему від об'єктів права інтелектуальної власності групу. Згідно зі ст. 420 Цивільного кодексу України, комерційна таємниця належить до об'єктів права інтелектуальної власності.

Групування нематеріальних активів за правовою ознакою, наведене Н.М. Бразілій [265, с. 9], також звужує коло об'єктів права інтелектуальної власності, які можуть бути визнані нематеріальними активами. У цьому разі позиція «права на винаходи та інші об'єкти інтелектуальної власності» взагалі некоректна. З огляду на природу права інтелектуальної власності можна зазначити, що винахід постає одним із різновидів об'єктів права промислової власності, тому його виокремлення здається незрозумілим та недоцільним. Крім того, вище вже зазначалось, що нематеріальними активами у складі майна суб'єктів господарювання постають не самі об'єкти права інтелектуальної власності, а майнові права на них.

Російський дослідник Н.О. Трофімова до однієї з ознак групування відносить як «вид нематеріальних активів»: ліцензії; патенти; програмні продукти; товарні знаки; винаходи і розробки; таке інше [266, с. 10]. Не

зрозуміло, чому автор відносить ліцензії та патенти до нематеріальних активів, адже це не сам об'єкт, а форма його вираження у матеріальному світі – документ, який визнає нематеріальний актив та його відношення до конкретного суб'єкта.

Досить цікавою видається класифікація нематеріальних активів, визначена І.А. Бігдан [21, с.31] відповідно до природи об'єкта, на який поширюється дія нематеріальних активів: права інтелектуальної власності, права користування природними ресурсами, права користування майном, інші права.

Не зовсім вдалою, на наш погляд, також постає класифікація нематеріальних активів, запропонована В.В. Сопко [267, с. 5]. Об'єднання в окремі групи наукових досліджень та «ноу-хау» видається недоречним. Наукове дослідження – це процес, результатом якого є наукове відкриття, що за своєю природою не є виключним правом, яке можна було б монополізувати. Чинною доктриною цивільного права встановлено, що наукове відкриття відноситься до об'єктів права інтелектуальної власності, особливістю якого виступає той факт, що воно породжує в автора тільки особисті немайнові права щодо надання науковому відкриттю свого імені або спеціальної назви. Відповідно до П(С)БО 8 витрати на дослідження взагалі не визнаються нематеріальними активами, а підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Отже, наукове відкриття не може використовуватися в якості об'єкта права інтелектуальної власності у господарській діяльності [268, с. 54], оскільки відносно нього законом не встановлені майнові права, крім того, за роки незалежності України відкриття не реєструвалися, тому що немає ані відповідного нормативного матеріалу, ані досвіду такої реєстрації.

Значним чином відрізняється групування нематеріальних активів, приведене в обліковому законодавстві різних країн. Згідно з Загальноросійським класифікатором основних фондів [269], нематеріальні активи розглядаються як нематеріальні основні фонди, в основі класифікації яких знаходяться права інтелектуальної власності та майнові права. Зазначений класифікатор не відносить до нематеріальних активів гудвіл та організаційні витрати. У той же час Планом рахунків бухгалтерського обліку [34] визначені окремі субрахунки для відображення цих об'єктів. А Торговецьке законодавство Німеччини № 266 [270] та SSAP 12 [271] не відображає у складі нематеріальних активів права користування природними ресурсами.

Згідно з МСФЗ 38 [67], в структуру нематеріальних активів входять нематеріальні ресурси, які відповідають основним вимогам: ідентифікації, контролю над ресурсом та наявності майбутніх економічних вигод – таких, як наукові або технічні знання, проектування і впровадження нових процесів або систем, ліцензії, інтелектуальна власність, знання про ринок і товарні знаки (у тому числі фірмові найменування та видавничі права).

За умови підтвердження відповідними юридичними правами, такими, як авторські права, обмеження в торговому договорі або правовий обов'язок працівників дотримуватися конфіденційності по відношенню до нематеріальних активів, МСФЗ 38 також відносить до нематеріальних активів клієнтську базу, частку ринку, відносини з клієнтами та лояльність клієнтів, кваліфікований персонал, додаткові навички персоналу, отримані в результаті навчання, управлінський і технічний талант, ринкові і технічні права [272, с. 213]. Тобто, на відміну від вітчизняного законодавства та законодавства інших пострадянських країн,

міжнародний стандарт відносить до складу нематеріальних активів такі об'єкти, які не мають формального визначення та не можуть бути ідентифіковані.

Крім того, МСФЗ 38 [67] містить у собі класифікацію нематеріальних активів за наступними ознаками:

1. За строком корисного використання (період часу, протягом якого, як очікується, актив буде використовуватися, або кількість одиниць продукції, яку підприємство очікує отримати від активу):

- нематеріальні активи з кінцевим терміном використання (п. 97-106);
- нематеріальні активи з невизначеним терміном використання (п. 107-110).

2. За критерієм визнання:

- нематеріальні активи, придбані окремо (п. 25-32);
- нематеріальні активи, придбані в результаті об'єднання бізнесу (п. 33-43);
- самостійно створені нематеріальні активи (п. 51-67).

3. За оцінкою після визнання:

- переоцінені нематеріальні активи (п. 75-87);
- фактичні нематеріальні активи (п. 74) [273, с. 45].

Вважаємо, що склад нематеріальних активів, визначений у П(С)БО 8, найбільш вдало відображає групування об'єктів відповідно до правової природи нематеріальних активів. Разом з тим кожна з наведених груп потребує уточнення та розкриття з точки зору майнової основи господарювання.

Для цілей бухгалтерського обліку П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» передбачений поділ нематеріальних активів на кілька груп:

1. Права користування природними ресурсами.
2. Права користування майном.
3. Права на комерційні позначення, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.

4. Права на об'єкти промислової власності.
5. Авторське право та суміжні права, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті.
6. Інші нематеріальні активи.

До 2011 року в цю структуру також входили капітальні інвестиції в нематеріальні активи, які були вилучені відповідно до Наказу Міністерства фінансів № 372 від 18.03.2011 року [274].

Таким чином, можна стверджувати, що наразі серед вітчизняних науковців немає єдності щодо класифікації нематеріальних активів, так само, як і у підходах зарубіжних економістів. Більше того, самі концепції нематеріальних активів у вітчизняній та зарубіжній науці відрізняються. Тому пропонуємо дослідити окремі аспекти розподілення на види нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання на основі сформульованого авторського підходу до їх класифікації та структури (рис. 3.1).

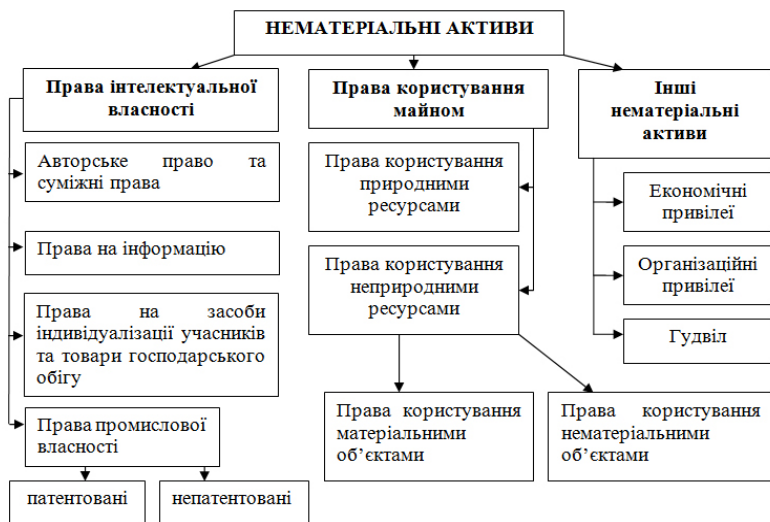


Рис. 3.1. Структура нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання

3.2. Права інтелектуальної власності

Найбільшою групою у структурі нематеріальних активів виступають права інтелектуальної власності. Станом на 1 вересня 2014 року за даними Державної служби інтелектуальної власності в Україні з 1992 року усього зареєстровано 422588 охоронних документів:

- 111337 патентів на винаходи;
- 92755 патентів на корисні моделі;
- 27716 патентів на промислові зразки;
- 190721 свідоцтво на знаки для товарів і послуг з урахуванням розділених реєстрацій;
- 13 свідоцтв на топографії ІМС;
- 20 реєстрацій кваліфікованого зазначення походження товарів;
- 26 свідоцтв на право на використання зареєстрованих кваліфікованих зазначень походження товарів [275].

Традиційно, відповідно до міжнародних угод, інтелектуальна власність охоплює дві правові сфери: авторське право та промислову власність. Модельний Цивільний кодекс держав-учасниць СНД усі результати творчої діяльності поділяє на три групи: об'єкти літературно-художньої власності; об'єкти промислової власності; засоби індивідуалізації учасників цивільного обігу товарів та послуг. Саме остання модель покладена в основу ЦК України та була результатом наукових досліджень О.А. Підпригори [146]. Н.В. Любенюк [276, с. 266] у своїй праці виділяє об'єкти авторського права, об'єкти суміжних прав, об'єкти права промислової власності (результати винахідницької та раціоналізаторської роботи та засоби індивідуалізації товарів та учасників господарського обігу), особливі об'єкти інтелектуальної власності, фольклор та традиційні знання. У наступній своїй публікації

[310, с. 115] авторка вилучила зі складу об'єктів інтелектуальної власності фольклор та традиційні знання. В.С. Дробов'язко та Р.В. Дробов'язко у складі інтелектуальної власності виділяють об'єкти авторського права та суміжних прав, що межують з ними; об'єкти промислової власності; засоби індивідуалізації продукції, робіт, послуг; нетрадиційні об'єкти інтелектуальної власності [121, с. 17].

Першу підгрупу становлять **авторські та суміжні права**. Особливістю вживання об'єктів авторського права та суміжних прав суб'єктами господарювання є те, що вони можуть приносити економічну вигоду у специфічних видах господарської діяльності, наприклад, у видавничій справі, телерадіомовленні, будівництві та дизайні, виготовленні меблів та предметів побуту тощо.

Найбільш поширеними об'єктами інтелектуальної власності, що створюються у ВНЗ та запроваджуються у навчальний процес, можна вважати твори науки, які також містять навчальні твори. Постанова Кабінету Міністрів України від 19.01.1998 р. № 45 «Про затвердження умов, тривалості, порядку надання та оплати творчих відпусток» до наукових праць (творів) відносить дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата або доктора наук, підручники, а також монографії, довідники тощо [277].

Тож далі спробуємо з'ясувати правовий статус творів науки в якості об'єкта у складі нематеріальних активів. Основною метою цих творів є передача фактів, спостережень і створених на їх основі теоретичних положень. Особливістю наукового твору, що відрізняє його від художнього, є вираження змісту твору системою понять, а не образів. На думку Е.П. Гаврилова, для художніх творів характерні тема, матеріал, сюжет,

ідейний зміст і форми – художні образи і мова. Для наукової, технічної, навчальної літератури до елементів змісту належать наукові факти, гіпотези, теорії, систематизація. Форма такого твору полягає в системному викладі матеріалу, наукових ідей науковою мовою [278, с. 11].

Слід зазначити, що вітчизняні науковці не приділяють достатньої уваги дослідженню цього питання, тому за допомогою необхідно звернутися до досвіду сусідніх країн. Багато продуктів творчої праці, створені за результатами науково-дослідної роботи, володіють властивостями, притаманними об'єктам авторського права. Як зазначає А.П. Сергеев, охороною, відповідно до російського законодавства, користуються будь-які твори, в яких проявляється творчість і які володіють всіма передбаченими законом ознаками авторського права. Зокрема розробки із створення нової техніки можуть бути віднесені до сфери наукової діяльності [279, с.126]. Така позиція є цілком виправданою, тому що сьогодні наукова і науково-технічна діяльність є невід'ємною складовою навчального процесу вищих навчальних закладів III-IV рівнів акредитації. Закон України «Про наукову і науково-технічну діяльність» [280] виділяє такі види діяльності у науковій сфері:

- науково-технічна;
- науково-педагогічна;
- науково-організаційна.

Для обліку нематеріальних активів у складі майна ДВНЗ найбільший інтерес становить науково-технічна діяльність, а саме її результат – об'єкт інтелектуальної власності – наукова (науково-технічна) продукція. Згідно із запропонованим підходом до розуміння правової сутності нематеріальних активів, цінністю виступають майнові права інтелектуальної власності, які в разі ви-

конання умов П(С)БО 122 [40] зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю. Незважаючи на те, що відповідно до п. 13 Порядку формування і виконання замовлення на проведення фундаментальних наукових досліджень, прикладних наукових досліджень та виконання науково-технічних (експериментальних) розробок за рахунок коштів державного бюджету [281] визначено, що згідно з законодавством одержана науково-технічна продукція з урахуванням висновків науково-технічної експертизи та результатів оцінки її відповідності сучасному рівню науково-технічних знань, тенденціям науково-технічного прогресу, принципам державної науково-технічної та інноваційної політики, вимогам екологічної безпеки, економічної доцільності може передаватися суб'єктам господарювання (користувачам цієї продукції) для практичного застосування, тобто прямо відповідає критеріям майбутньої економічної вигоди та можливості відчуження, – сьогодні чинне законодавство не передбачає прямої правової охорони всієї наукової продукції, оскільки вона не визначена в якості формалізованого об'єкта, що охороняється в якості результату інтелектуальної діяльності. Разом з тим, цілком доречною видається пропозиція А.В. Ландіна: зміст науково-технічних результатів може підлягати охороні в якості об'єктів патентного права, селекційних досліджень, секретів виробництва, а форма вираження таких результатів – в якості топології інтегральних мікросхем та об'єктів авторського права [282].

На думку Д. Ліпчик, науковими творами вважаються такі твори, проблематика яких розроблена відповідно до вимог наукової методики. До них відносяться як праці в галузі точних, природничих, медичних та інших наук, так і літературні праці наукового характе-

ру, а також праці з педагогіки, технічні документи та науково-популярні твори, практичні путівники і т.д., географічні карти, графіки, креслення і образотворчі твори, що стосуються географії, топографії і в цілому природничих наук [283, с. 76].

Таким чином, усі твори, що розкривають зміст технічних рішень, незалежно від їх кваліфікації в якості об'єктів патентного права (винаходи, промислові зразки, корисні моделі), можуть користуватися авторсько-правовою охороною як твори науки. При цьому необхідно пам'ятати, що авторське право охороняє не зміст наукових досліджень, а тільки форму, яка може виражатися в статті, монографії або науковій доповіді. Тут слід чітко розмежовувати, в яких випадках наукові дослідження відносяться до творів науки і охороняються авторським правом, а в яких випадках такі дослідження є винаходами та іншими об'єктами патентного права.

Одним з найцікавіших видів наукових творів виступають дисертаційні дослідження. Останнім часом спостерігається значне зростання кількості кандидатських і докторських дисертацій, що захищаються. Так за науковим звітом ДВНЗ «Ужгородський національний університет» (далі – УжНУ) у 2013 році захищено 39 кандидатських та 8 докторських дисертацій. Порівняємо з 2009 роком: 19 та 3 відповідно [284]. Тобто у співвідношенні з іншими творами науки: підручниками, посібниками, монографіями, науковими статтями та ін., дисертації займають значне місце у загальному науковому доробку ВНЗ. В.Я. Йонас справедливо зауважив, що науково-літературна праця вирішує завдання обґрунтування або викладу нових або вже здобутих знань чи їх критичний аналіз. Твір може бути новим за змістом, але може і не відрізнитися новизною змісту, в ньому мо-

жуть викладатися відомі вже істини (такий, наприклад, підручник). В останньому випадку до науково-літературної праці ставиться вимога новизни форми (тобто викладу думки) [285, с. 45]. Водночас головною умовою визнання дисертаційного дослідження є висунуті здобувачем науково обґрунтовані теоретичні або експериментальні результати, наукові положення, а також єдність змісту і свідчення особистого внеску здобувача в науку [286]. За справедливим зауваженням Ю.Г. Волкова, наукова новизна стосовно самої дисертації – це ознака, наявність якої дає авторові право на використання поняття «вперше» при характеристиці отриманих ним результатів і проведеного дослідження в цілому [287, с. 32]. З цього приводу слушно зауважила Ю.Ф. Дружиніна [288, с. 114], що сьогодні, у час активного та всебічного доступу до інформації, досить важко сформулювати положення, що досі не використовувались у науковому обігу, особливо у гуманітарній сфері. Тому при визначенні новизни у дисертації застосовується поняття «елемент новизни», і в цілому кожна робота повинна мати не менше п'яти запропонованих ідей.

Таким чином, дисертаційне дослідження – це результат творчої діяльності науковця, який, відповідно до Закону України «Про авторське право та суміжні права» [62], підлягає правовому захисту тільки за умови вираження твору у визначеній формі. Ця вимога виконується у відповідності до норм чинного законодавства України [286]: «Дисертація на здобуття наукового ступеня є кваліфікаційною науковою працею, виконаною особисто здобувачем у вигляді спеціально підготовленого рукопису або опублікованої монографії». Таким чином, ми маємо всі підстави стверджувати, що дисертація на здобуття наукового ступеня є об'єктом авторського права.

Відповідно до чинного законодавства України та ст. 2 Бернської конвенції про охорону літературних і художніх творів, до об'єктів авторського права [289] також відносяться усні промови, зокрема лекції та доповіді, які є основним інструментом навчального процесу. Тобто студент отримує за відповідні кошти (власні або за рахунок держбюджету) продукт інтелектуальної діяльності викладача – лекцію, що, відповідно до ст. 441 ЦК України [64], є господарською операцією з продажу публічного виконання усного твору з отриманням винагороди ДВНЗ. Автор (лектор) у такому випадку також має право на плату за використання його твору, яка має виплачуватись окремо від заробітної плати. Такого висновку дійшов Пленум Верховного Суду України, який у своїй постанові від 4.06.2010 р. № 5 визначив: «Виплата працівникові заробітної плати не є тотожною виплаті йому авторської винагороди за створений твір у зв'язку з виконанням трудового договору, оскільки заробітна плата – це винагорода за виконану роботу залежно від певних умов, а авторська винагорода – це всі види винагород або компенсацій, що виплачуються авторам за використання їх творів, які охороняються в межах, встановлених авторським правом. У разі, коли між сторонами не досягнуто згоди щодо розміру авторської винагороди, суди при обчисленні такої винагороди мають керуватися положеннями постанови Кабінету Міністрів України від 18 січня 2003 року № 72 «Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав» [291]. Таким чином, викладач ДВНЗ має право отримувати винагороду роялті за використання своїх лекцій у розмірі не меншому, ніж встановлено згаданою постановою Кабінету Міністрів України, – 4% від суми, отриманої з

кожного студента. Слід зауважити, що така лекція має відповідати необхідним вимогам, перш за все вона має бути оригінальною, з елементами новизни, мати у собі узагальнені результати наукових досліджень з відповідної тематики, по-друге – вона повинна мати задокументоване підтвердження або матеріальний носій, тому в такому випадку доречно використовувати аудіо- або відеозапис лекції, або форматування її у вигляді презентації чи публікації в форматі книги. Взагалі специфіка такого об'єкта відображається лише за умови порушення прав суб'єкта, наприклад, незаконного відтворення, але у той самий час ми не можемо стверджувати, що «незаконний» лектор зможе відобразити аутентичний стиль, емоції та настрої легітимного доповідача [291, с. 82].

Лекція як один з основних об'єктів авторського права все ще недостатньо обліковується. Слід зазначити, що сьогодні жоден вищий навчальний заклад не виконав вимог наказу Мінфіну № 732 від 22.11.2004 р. [211] щодо вжиття заходів для вирішення питань бухгалтерського обліку лекцій викладачів ДВНЗ – об'єктів права інтелектуальної власності в якості нематеріальних активів.

Крім того, не враховуються на балансі об'єкти суміжних прав – публічне виконання лекції. що, в свою чергу, також негативно відображається на матеріальному заохоченні праці викладача, а так само й на стимулюванні його до активної та плідної праці. Тож як виконавець викладач ДВНЗ має отримати гарантовану державою винагороду за використання своїх майнових прав на ОПВ – доведення лекції до відома студентів під час її виконання. Найнижчою ставкою для виконавців-лекторів Постанова КМУ № 72 [291] визначила 1% з доходу особи, яка продає контрактним студентам виконання лекцій під час їх здійснення викладачем. Ціл-

ком зрозуміло, що забезпечення прав інтелектуальної власності викладачів – це вимога інтеграції національної освітньої системи до європейського та світового освітнього просторів, крім того, це запорука підвищення якості надання освітніх послуг викладачами та спонукання до підвищення їх викладацького потенціалу.

Окремої уваги у діяльності ДВНЗ також потребують збірники творів, збірники обробок фольклору, енциклопедії та антології, збірники звичайних даних, інші складені твори. Ужгородський національний університет має потужний досвід у створенні таких об'єктів: Науковий вісник УжНУ (11 серій), вісім фахових видань та інші збірники наукових праць, зокрема за результатами науково-практичних конференцій. У науковій роботі такого профілю цікавий досвід має Навчально-науковий інститут євроінтеграційних досліджень, який випускає серію видань «Євроінтеграція: український вимір» та 2 періодичних видання – збірники наукових праць «Геополітика України: історія і сучасність» і «Міжнародний науковий вісник», окремі номери яких дублюються англійською мовою та мають міжнародний стандартний номер ISSN [292, с. 4].

Відповідно до П(С)БО, твори науки або навчальні твори мають приносити економічну вигоду у майбутньому, тобто використовуватись для управлінських потреб організації чи для діяльності, спрямованої на досягнення цілей створення некомерційної організації. Практика засвідчує, що усі спроби з постановки творів на баланс ДВНЗ матимуть сенс лише за наявності реального покупця.

Ще одним цікавим об'єктом права інтелектуальної власності виступає компіляція (база) даних (далі БД). Прикладом БД може бути база даних в університеті з інформацією про студентів: курси, що вони

відвідують, стипендії, які вони отримують, про вже вивчені предмети, про результати заліків, різних іспитів і т.д. [293]. Якщо такі бази даних є результатом творчої діяльності відносно підбору та організації, то вони, згідно із законодавством, виступають об'єктами авторського права, а отже – нематеріальними активами. Якщо ні, то вони охороняються в межах *sui generis*, або «своєрідного права», «права особливого роду» – у такому випадку вони можуть обліковуватися в якості інших нематеріальних активів. Також у зв'язку з набранням чинності Закону України «Про захист персональних даних» [294] постало питання віднесення баз персональних даних до сфери інтелектуальної власності. Виходячи з того, що база даних – це сукупність інформації, яка скомпільована у відповідному порядку та за відповідними ознаками, – цілком логічним є те, що база персональних даних може виступати об'єктом захисту права інтелектуальної власності. Наприклад, на базі ДВНЗ може бути створена компіляція персональних даних студентів та аспірантів або науково-педагогічних працівників.

Цікаво, що такий об'єкт авторського права, як комп'ютерна програма, може бути створений на будь-якому підприємстві, оскільки основною метою цього твору виступає вирішення певної проблеми завдяки розробленому алгоритму, що знаходить відображення у тексті. Характерними рисами сучасного ДВНЗ є розвиток та розширення комунікації в системі освіти, зокрема в освітньому сегменті Інтернет-простору. Ці тенденції обумовлені активним розвитком інформаційних ресурсів, зростаючою доступністю нових каналів поширення інформації, впровадженням в освітні установи локальних комп'ютерних мереж та організацією доступу до Інтернету [295]. При цьому веб-сайт

ВНЗ одночасно є: комунікаційним середовищем функціонування, збереження та поширення електронної навчальної документації та комунікаційним каналом, що презентує ВНЗ в інформаційно-освітньому Інтернет-середовищі [296, с. 5]. Яскравим прикладом впровадження електронного сегменту в освітній процес є діяльність Навчально-наукового інституту інформаційно-комунікаційних технологій (далі – ННІ ІКТ) ДВНЗ «УжНУ», основні дослідження якого спрямовані на розробку комплексних проблем інтеграції дистанційних та е-технологій у навчальний процес як способу створення єдиного освітнього простору, реалізації Національної програми інформатизації України та Програми розвитку системи дистанційного навчання. За останній час ННІ ІКТ в рамках розвитку процесу інформатизації здійснювалась розробка та підтримка інформаційних систем для потреб організації навчально-методичної роботи, роботи приймальної комісії та адміністративного персоналу:

- АС «Абітурієнт-ЄДЕБО»;
- АС «Електронний документообіг»;
- АС тестування знань BrainTester – модульний, поточний і підсумковий контроль знань студентів;
- АС «Університет» – автоматизація та впровадження інноваційних технологій у адміністративні та навчальні процеси вищого навчального закладу;
- офіційний веб-сайт університету;
- середовище електронного навчання Moodle та ін.

Ще одним з невирішених питань обліку виступає відображення веб-сайту у складі нематеріальних активів. На нашу думку, такий об'єкт інтелектуальної діяльності, як веб-сайт, по-перше, відповідає усім вимогам віднесення до складу нематеріальних активів,

по-друге, за своєю природою він виступає результатом творчої діяльності – складною річчю, що включає у себе ознаки як комп’ютерної програми, так і творів дизайну, фотографічних та картографічних творів тощо. У чинному законодавстві питання віднесення веб-сайту до складу нематеріальних активів вирішено у листі Державного казначейства України «Про операції з придбання програмного забезпечення» [297] та в Порядку інформаційного наповнення і технічного забезпечення Єдиного веб-порталу органів виконавчої влади [298] – «придбані веб-сторінки, веб-сайти, веб-портали є різновидом спеціалізованого програмного забезпечення і повинні обліковуватись їх власниками за наявності охоронних документів на них (патентів, свідоцтв) як на нематеріальні активи». Таким чином, затрати, пов’язані з розробкою без передачі права власності та експлуатацією зазначених об’єктів, відносяться до витрат звітного періоду; такий підхід законодавця підтверджує думку про те, що об’єкти авторського права та суміжних з ним прав у господарській діяльності в першу чергу виступають товаром, а не засобом виробництва. Разом з тим, уявляється більш доцільним включати такі витрати до вартості веб-сайту та відображати їх у складі нематеріальних активів за субрахунком «Авторське право та суміжні з ним права».

Наступна підгрупа – це **права промислової власності**. Об’єкти, що входять до цієї групи, виступають результатом науково-технічної діяльності. Права промислової власності можна умовно поділити на дві групи – патентовані та непатентовані. Окрім права на раціоналізаторську пропозицію, усі інші права промислової власності є виключними. Слід зазначити, що правовідносини щодо використання раціоналіза-

торської пропозиції є наймасовішими серед використаних об'єктів інтелектуальної власності. Оформлення прав на раціоналізаторську пропозицію здійснюється відповідно до Положення про свідоцтво на раціоналізаторську пропозицію [299], за яким автор звертається з корисною пропозицією, що відповідає критерію місцевої новизни та направлена на вирішення технічного або організаційного порядку. Свідоцтво видається підприємством, на якому вона була розроблена, та є безстроковим. Таким чином, раціоналізаторська пропозиція, на відміну від наукового відкриття, мова про яке йшла вище, відповідає критеріям віднесення до складу нематеріальних активів.

Серед інших об'єктів прав промислової власності Паризька конвенція з охорони прав промислової власності [300] вирізняє право на захист від недобросовісної конкуренції. О.В. Безух зазначає, що захист від недобросовісної конкуренції як об'єкт права промислової власності виникає, по-перше, за наявності конкурентної ситуації, коли інтелектуальні досягнення використовуються для досягнення переваг в конкуренції, по-друге, за наявності відповідного творчого результату, в тому числі такого, що не охороняється іншими законами стосовно інтелектуальної власності, по-третє, при неправомірному використанні чужого досвіду, творчого результату з комерційною метою [301, с. 9]. Основні прояви недобросовісної конкуренції визначаються в Законі України «Про захист від недобросовісної конкуренції» [302] та ГК [52] України. За своїми ознаками право захисту від недобросовісної конкуренції виступає різновидом майнового права інтелектуальної власності, воно об'єктивно сприяє отриманню економічної вигоди в майбутньому. Вартісна оцінка цього права визначається через вартість об'єктів, на які

посягає конкурент, та тими збитками, що несе суб'єкт господарювання у результаті діянь антиконкурентного характеру впродовж звітного періоду. Таким чином, можна визнати право на захист від недобросовісної конкуренції складовою частиною нематеріальних активів.

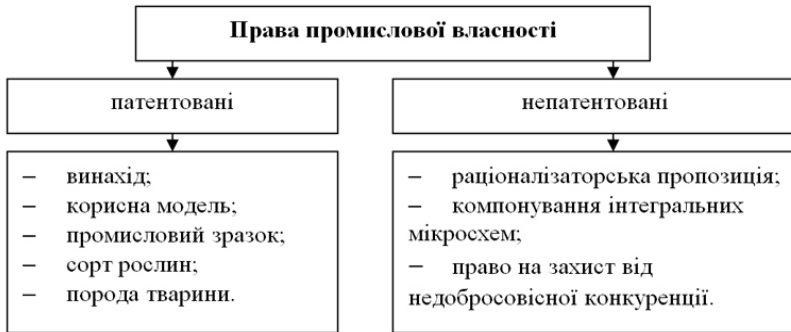


Рис. 3.2. Структура прав промислової власності у складі нематеріальних активів

До третьої підгрупи відносяться *права на засоби індивідуалізації учасників та товари господарського обігу*. На сьогодні дискусійним постає питання віднесення торговельної марки, яку часто ідентифікують з категорією «бренд», до складу нематеріальних активів підприємств. На ринку освітніх послуг торговою маркою виступає назва навчального закладу, а брендом – набір уявлень споживача про послуги, які надає цей заклад. Водночас поняття «бренд» є більш широким, оскільки в нього включається не лише назва ДВНЗ, а весь набір характеристик та очікувань, асоціацій та обіцянок тих чи інших переваг в отриманні освітніх послуг та інтелектуальних продуктів [303, с. 278]. Тобто він цілком відповідає ознакам неідентифікованого нематеріального активу, який, наприклад, може бути частиною гудвілу ДВНЗ.

З внесенням змін до П(С)БО 8 [34] витрати на створення торгової марки були кваліфіковані як витрати звітного періоду. Інакше кажучи, створена торгова марка, що індивідуалізує суб'єкт господарювання, фактично не перебуває на його балансі, що нівелює можливість не тільки її правової охорони, передбаченої законом [61], але й її використання у господарській діяльності, зокрема – передачі прав та захист від недобросовісної конкуренції. У стандарті не йде мова про інші види засобів індивідуалізації – комерційне найменування та зазначення походження товарів. Так, ГК [52] України визначені вище права інтелектуальної власності відносить до складу майна суб'єктів господарювання. Крім того, визначає можливість їх передачі до статутного капіталу суб'єкта господарювання та звернення на неї вимог кредиторів. Тобто П(С)БО [34] фактично обмежує права суб'єкта господарювання на використання ОПІВ у засновницькій діяльності, що на практиці може викликати безліч протиріч.

Якщо розглядати правове положення ДВНЗ у вузькому розумінні – як некомерційного суб'єкта господарювання, то виходить, що потреба у такій формалізації відсутня. Тим не менш, конкуренція між освітніми закладами України за абітурієнта з кожним роком зростає, фінансування за рахунок державних коштів зменшується [304], що не дає можливості ДВНЗ формувати достатні для свого розвитку бюджети, а змушує функціонувати його на принципах «утримання» та «виживання» [305, с. 94] – все це створює передумови ефективного використання результатів інтелектуальної власності для свого розвитку. Тому гадаємо, що створення власної торгової марки університету – це цілком правомірна відповідь на виклики сучасних реалій конкурентного середовища. Основними функціями торгових марок є:

-
- 1) функція вирізнення товару або послуг серед інших подібних, що перебувають у цивільному обігу;
 - 2) функція інформування про походження товару або послуг;
 - 3) функція інформування про певну якість товарів і послуг;
 - 4) функція реклами певного товару і послуг [306].

Тобто визнання власної торгової марки університету – це перший крок до змін у самофінансуванні за рахунок комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності. На підтвердження ефективності цього механізму можна навести досвід Національного університету біоресурсів і природокористування України (далі НУБіП України). Навесні 2011 року студентською організацією університету був ініційований конкурс інтелектуально-творчих робіт «Торговельна марка продукції НУБіП України», основною метою якого було створення торгової марки продовольчої продукції, яку виробляють НДГ НУБіП України [307]. Крім того, НУБіП України у своїй діяльності використовує здобутки відомих на весь світ вищих навчальних закладів, таких, як Оксфордський, Гарвардський, Кембріджський та інші університети, – створення магазинів, які пропонують усім бажаючим придбати речі з символікою цих закладів. Самі засновники визначають мету проекту так: «Створення студентською організацією для Національного університету біоресурсів і природокористування України власного представництва інтернет-магазину сувенірної та поліграфічної продукції «Капрізік.ком», де студенти, викладачі, співробітники та просто шанувальники університету могли б придбати різну продукцію з символікою нашого улюбленого навчального закладу» [308]. На наш погляд, такий інструмент дозволить використовувати торгову

марку ДВНЗ для поширення інформації про нього серед іноземних студентів, викладачів, що дає підстави стверджувати, що торгова марка є невід'ємною складовою нематеріальних активів у складі майна ДВНЗ, а практика її реєстрації має бути поширена в Україні.

За своїми ознаками засоби індивідуалізації товарів та послуг відповідають вимогам віднесення до складу нематеріальних активів, отриманих у результаті розробки, зокрема вони можуть бути оцінені, приносити економічну вигоду в майбутньому, можуть бути ідентифіковані та не мають матеріальної форми, тому ми пропонуємо вилучити з п. 9 П(С)БО 8 «витрати на створення торгових марок (товарних знаків)».

Останньою підгрупою у складі прав інтелектуальної власності виступають *права на інформацію*: «ноу-хау» та комерційна таємниця.

Проблемним та неоднозначним є питання внесення до складу нематеріальних активів прав на «ноу-хау». Перш за все необхідно визначити, що таке «ноу-хау».

Міжнародна торгова палата визначала «ноу-хау» як відомості, професійні знання, досвід для виготовлення продукту, технології для здійснення запатентованого процесу, практичні методики та дослідження виробничих процесів у конкурентів.

Міжнародна асоціація з охорони промислової власності кваліфікує «ноу-хау» як знання і практичний досвід технічного, комерційного, управлінського та іншого характеру, які мають практичне застосування у виробництві та професійній практиці [309, с. 43].

У законодавстві Російської Федерації поняття «ноу-хау» ототожнюється з поняттям «комерційна таємниця», зокрема охорона права на «ноу-хау» аналогічна механізму захисту комерційної таємниці. Комерційна таємниця («ноу-хау», або таємниця ви-

робництва за ЦК РФ) розуміється як інформація, що дозволяє її власнику збільшити прибуток, уникнути невиправданих ризиків, зберегти становище на ринку чи отримати нову комерційну вигоду [310]. Такий підхід не знайшов своєї підтримки в законодавстві України і Республіки Білорусь, де «ноу-хау» визначають як інформацію, що була отримана під час науково-технічних досліджень. На нашу думку, об'єднання двох ОПІВ в одному недоречно, оскільки під поняття «комерційна таємниця» підпадає інформація, яка визначає внутрішній стан роботи суб'єкта господарювання, у тому числі й технологію виробництва. А «ноу-хау», що відноситься до непатентованих ОПІВ, визначає лише технологію виробництва, процес.

Вітчизняний законодавець також не дійшов єдиного розуміння «ноу-хау». У багатьох нормативно-правових актах [129, 311] зазначена категорія наводиться в переліку, що свідчить про його неоднозначне розуміння.

Найбільшим досягненням у розумінні сутності «ноу-хау» можна вважати положення Закону України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» [124], яке визначає його як технічну, організаційну або комерційну інформацію, що отримана завдяки досвіду та випробуванням технології та її складових, яка не є загальновідомою чи легкодоступною, є істотною; є визначеною, тобто описаною достатньо вичерпно, щоб можливо було перевірити її відповідність критеріям незагальновідомості та істотності.

Специфічною особливістю права «ноу-хау» постає те, що воно засноване на фактичній монополії певної особи стосовно деякої сукупності знань, і тому будь-яка особа, яка правомірно отримала ці знання або виробила їх самостійно, незалежно від власника «ноу-хау» має право на їх використання [312, с. 268].

Наразі «ноу-хау» захищається шляхом застосування загальних норм режиму конфіденційної інформації, що унеможлиблює його ефективний захист. Особливим способом захисту виступає бажання автора не фіксувати та не поширювати знання, досвід, навичку інакше, як за договором про передачу «ноу-хау».

Таким чином, «ноу-хау» відповідає вимогам, які були визначені вище для віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів суб'єктів господарювання.

Для визначення змісту правового режиму комерційної таємниці слід виходити з юридичної природи права на комерційну таємницю, враховуючи при цьому юридично значимі ознаки самої комерційної таємниці:

- можливість досягнення конкурентної переваги, отримання прибутку, збереження становища на ринку у зв'язку з використанням цієї інформації;
- нематеріальний характер та самостійність інформації (об'єкт нетілесний) по відношенню до свого матеріального носія (об'єкт тілесний);
- відсутність виключного права на неї;
- кількісна визначеність інформації [313, с. 11 - 12];
- відсутність на законних підставах вільного доступу до інформації;
- наявність заходів, прийнятих суб'єктом господарювання (володарем інформації) до охорони її таємності;
- охоронювана правом комерційна таємниця не може існувати поза суб'єктом господарювання [314, с. 8].

Що ж стосується поняття комерційної таємниці, то воно ширше за змістом, ніж «ноу-хау», тому є поняттям родовим, а «ноу-хау» – видовим. Тим не менше комерційна таємниця та «ноу-хау» мають спільні та відмінні риси. По-перше, у правовідносинах з «ноу-

хау» можуть брати участь як фізичні так і юридичні особи. По-друге, комерційна таємниця не може бути відокремлена від підприємства, а «ноу-хау» може бути відчужений за договором про його передачу. Потрете, різниця у відповідальності за порушення права на комерційну таємницю та на «ноу-хау».

Відповідно до ГК України комерційна таємниця є майновою основою суб'єкта господарювання. Вона відповідає критеріям віднесення до складу нематеріальних активів, але, як і всі інші ОПВ, обліковується не інформація, що захищається, а тільки право на неї. Такої ж думки дотримується Л.Д.Топалова [315, с. 10], яка в своєму дисертаційному дослідженні зазначає, що, виходячи з аналізу П(С)БО 8, комерційна таємниця є нематеріальним активом, але обліку підлягає не сама інформація, яка становить комерційну таємницю, а право на неї.

Разом з тим, враховуючи специфіку діяльності ДВНЗ, спрямовану на отримання і використання нових знань, йому, крім зазначених вище, може належати специфічний вид – право на науково-технічну інформацію – наукові статті, книги, брошури, періодичні видання, патентну документацію, нормативно-технічну документацію, промислові каталоги, конструкторську документацію, звітну науково-технічну документацію з науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт, депоновані рукописи, переклади науково-технічної літератури і документацію, а також інші види систематизованого зібрання науково-технічної літератури і документації. Відповідно до ЗУ «Про науково-технічну інформацію» [316] вона виступає об'єктом права інтелектуальної власності у тому разі, якщо є продуктом інтелектуальної творчої праці.

3.3. Права користування майном

Право користування визначається як нематеріальний актив на підставі укладених договорів, що передбачають довгострокове користування матеріальними та нематеріальними об'єктами.

І.А. Бігдан [21, с. 40] пропонує поділяти право користування майном на дві групи: право користування матеріальним майном та право користування нематеріальним майном. Якщо з матеріальним майном усе зрозуміло, то об'єкти, віднесені автором до нематеріального майна, викликають сумнів. Так, наприклад, право на провадження окремих видів діяльності та місця на товарній (фондовій) біржі доцільніше було б віднести до групи «Інші нематеріальні активи», яка згідно з законодавством охоплює права на провадження діяльності та використання економічних та інших привілеїв. Право користування місцем на фондовій і товарній біржі також затверджується договором. Обидва права не розкривають у своєму змісті правомочності користування як такої, скоріше за все вони відображають можливість суб'єкта господарювання розширити коло своїх повноважень за рахунок наданого права на здійснення того чи іншого виду діяльності [317, с. 393].

У свою чергу І.І. Криштопа, вирізняючи як класифікаційну ознаку «об'єкти охорони прав власності», поділяє право користування майном на об'єкти права, що є складовими права власності, та інші специфічні права (права на провадження діяльності, права на користування природними ресурсами, права на користування неприродними (телекомунікаційними) ресурсами) [251, с. 77]. До неприродних телекомунікаційних ресурсів авторка відносить право на користування номерним ресурсом телефонної мережі, право на користування нумерацією нетелефонної мережі

(доменні імена, пейдженові коди); право на користування телекомунікаційними каналами; право на користування радіочастотними ресурсами.

В.А. Ягнюк поділяє думку І.І. Криштопи [318, с. 29] і також пропонує відносити права користування ресурсами та майном до однієї групи, оскільки вони мають схожі риси [319]:

- ❖ умови виникнення права (за окремими господарськими договорами або на основі рішення відповідного державного органу);

- ❖ обсяг правомочностей (право користування та право на провадження діяльності припускають можливість виділяти з об'єкта корисні властивості, не розпоряджаючись ними та не змінюючи на свій розсуд його основні властивості та параметри);

- ❖ економічний зміст.

Стосовно природних ресурсів замість традиційної тріади правомочностей власника застосовується правомочність управління [320, с. 89]. Виняток становлять земельні ресурси, які можуть перебувати у власності, наприклад земельні ділянки. По відношенню до споживаних природних ресурсів вживається термін «користування», яке поділяється на загальне та спеціальне.

Спеціальне користування природними ресурсами здійснюється за плату і припускає обов'язкову наявність у користувача дозволу, виданого уповноваженим державним органом. У складі майна суб'єкта господарювання право користування природними ресурсами відноситься до основних фондів, а саме до нематеріальних активів. Наслідком реалізації суб'єктом господарювання свого права природокоористування виступають здобуті природні ресурси, які за своєю суттю є сировиною і матеріалами, ви-

користовуваними для виробництва товарів. Тобто вони набувають матеріальної форми і переходять вже в іншу частину майна – оборотні кошти або товари.

Товари, відповідно до ГК України [52], визнаються як вироблена продукція (товарні запаси), виконані роботи та послуги. Разом з тим більш повним, на нашу думку, є визначення, наведене у Законі України «Про здійснення державних закупівель» [322] – «це продукція, об'єкти будь-якого виду та призначення, у тому числі сировина, вироби, устаткування, технології, предмети у твердому, рідкому, газоподібному стані, а також послуги, пов'язані з поставкою товарів, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих товарів».

Відповідно до рішення Конституційного суду України від 22 вересня 2005 року [323], правовий режим власності на природні ресурси визначається законами України. Основні засади природокористування у сфері господарювання передбачені ГК України [52] та Законом України «Про охорону навколишнього природного середовища» [324].

Особливості правового регулювання використання, відтворення та охорони конкретних природних ресурсів конкретизуються у нормах природноресурсного законодавства: Земельному [170], Водному [325], Лісовому [326], Повітряному кодексах [327], Кодексі про надра [328]; законах України «Про тваринний світ» [329], «Про рослинний світ» [330], «Про охорону атмосферного повітря» [331], «Про природно-заповідний фонд України» [332]

Природні ресурси як об'єкти правовідносин становлять особливу категорію об'єктів, що обумовлює специфічність їх правового режиму – регулювання їх ви-

користання, відтворення та охорони забезпечується вимогами як публічного, так і приватного права [54, с. 282]:

- об'єктами права власності можуть виступати тільки ті, що є відносно стабільними та підлягають індивідуалізації;
- їх неможливо відокремити від природного середовища;
- при відчуженні об'єкта власник передає право на одержуваній з нього прибуток [333, с. 75].

На титулі права природокористування в Україні суб'єктами господарювання використовуються надра, води, ліси, об'єкти тваринного та рослинного світів, природно-заповідного фонду, атмосферне повітря, земля. Зокрема, інтерес викликає саме використання атмосферного повітря в господарській діяльності та залучення права користування на нього до складу нематеріальних активів.

Деякі дослідники взагалі заперечують віднесення атмосферного повітря до природного ресурсу [334]. Проте, як правильно вказує С.В. Виноградов, така позиція є непереконливою, адже, не зважаючи на те, що атмосферне повітря істотно відрізняється від інших природних ресурсів, воно є матеріальним об'єктом, використання якого є невід'ємною умовою будь-якої діяльності [335, с.26].

Таку ж позицію розділяє і М.М. Бринчук, який в праці «Правовая охрана атмосферного воздуха» вказав, що «неубедительность такой позиции очевидна. Представляется, что подобные размышления были направлены на оправдание названия зарождающейся отрасли воздушного права. Что же касается атмосферного воздуха, то он всегда был природным ресурсом и имел хозяйственное значение. Другое дело, что по объективным причинам в начале XX века в обществен-

ном сознании еще не сложилось представление об атмосферном воздухе как о природном ресурсе, качество и количество которого может быть изменено до опасных для человечества пределов, что и вызовет необходимость правового регулирования» [336, с.48].

Як об'єкт правового регулювання атмосферне повітря має деякі специфічні ознаки.

По-перше, атмосферне повітря є найціннішим економічним природним ресурсом, елементи, що входять до його складу, використовуються для виробництва продукції в різних сферах діяльності, зокрема у хімічній та металургійній промисловості, машинобудуванні, енергетиці та ін. До його складу входить низка важливих компонентів (азот, аргон, криптон, ксенон та ін.).

По-друге, правомірно говорити про використання атмосферного повітря у рамках загального природокористування.

По-третє, атмосферне повітря використовується як природний резервуар для викидів забруднюючих речовин. Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря є видом його використання, подібно використанню водних об'єктів для скидання стічних вод [337, с.48]. Видається, що зазначений вид природокористування слід розглядати у складі нематеріальних активів за ознакою використання привілеїв.

По-четверте, основні споживачі атмосферного повітря виступають і його забруднювачами [338, с.322].

Крім того, атмосферне повітря використовується задля цілей цивільної та військової авіації. Користувачами повітряного простору України виступають суб'єкти господарювання, яким у встановленому порядку надано право на провадження діяльності з використання повітряного простору України. Зазначене

право визначається Повітряним кодексом України як право на експлуатацію повітряної лінії. Таке право надає змогу авіаперевізнику використовувати національний та міжнародний простори для цілей господарської діяльності.

Наказом Державної служби України з нагляду за забезпеченням безпеки авіації [339] визначено поняття міжнародної повітряної лінії: це маршрут між пунктом в Україні та пунктом за кордоном, який експлуатується шляхом виконання міжнародних регулярних рейсів з використанням комерційних прав, тобто права здійснювати перевезення пасажирів, вантажу та пошти.

Таким чином, можна стверджувати, що до прав користування природними ресурсами відноситься також і право на використання атмосферного повітря, яке включає у себе правомочності користування повітряними лініями та права підприємств провадити діяльність, пов'язану із штучними змінами стану атмосфери та атмосферних явищ.

Право користування неприродними ресурсами включає до себе права користування об'єктами матеріальної та нематеріальної форми. На праві користування суб'єктам господарської діяльності можуть належати об'єкти матеріального світу, які відповідають критеріям визнання нематеріальними активами та віднесення до майна суб'єктів господарювання, зокрема земельна ділянка, будівля, транспортний засіб та ін.

Особливістю відображення такого об'єкта нематеріальних активів на балансі ДВНЗ є те, що до складу необоротних НА можуть зараховуватись лише такі права на користування майном, термін дії яких за угодою перевищує один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). На практиці все частіше при укла-

данні договору оренди нежилого приміщення орендодавцем встановлюється максимально можливий строк оренди – 1 рік¹, що обумовлює той факт, що витрати на придбання таких прав будуть вважатися витратами звітного періоду.

Що ж стосується земельних ділянок, то вони, відповідно до ЗК України [170], передаються у постійне користування державних вищих навчальних закладів [340]. Головне контрольно-ревізійне управління дало роз'яснення, що зарахування на баланс та порядок відображення в обліку земельних ділянок залежить від таких чинників, як організаційно-правова форма власності, що на ній засноване підприємство, установа чи організація (бюджетні установи й організації або підприємства та організації небюджетної сфери), а також право підприємства, установи чи організації на земельну ділянку (власності на землю, постійного користування земельною ділянкою або тимчасового користування). Останнє, до речі, втратило свою актуальність у зв'язку з набранням чинності Положення з бухгалтерського обліку необоротних активів бюджетних установ [341]. Тепер право користування землею обліковується на субрахунку 101 «Земельні ділянки» – земля, яка згідно із законодавством придбана та/або надана у користування установі, у тому числі передана в оренду. Таким чином, право користування земельною ділянкою не є нематеріальним активом у складі майна ДВНЗ.

Відповідно до роз'яснення Державного казначейства України від 29.04.2005 №07-04/853-3685 [343], на субрахунку 122 «Інші нематеріальні активи» рахунку 12

¹ Наприклад, у виданні ФДМ України «Відомості приватизації» від 21.05.2014. (№ 20 - С. 11 - 15) зі 100 оголошень про намір передати державне майно в оренду 36 подані Міністерством освіти і науки України. При цьому лише 2 оголошення мають максимально можливий строк оренди більший за 1 рік.

«Нематеріальні активи» обліковуються права користування природними ресурсами, вичерпний перелік яких викладено у статті 39 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» [324].

Більшість питань виникає саме з використанням суб'єктами господарювання у своїй діяльності об'єктів нематеріальної форми. На думку Р. Сават'є, право власності, об'єктом якого є безтілесні речі, має велике економічне значення. Люди люблять фізично володіти належним їм майном. Це можливо й щодо безтілесних речей, які не можна сприймати дотиком. Для того, щоб надати власнику можливість розпоряджатися ними, юридична техніка розробила засоби, завдяки яким абстрактні блага уявляються конкретними речами [344, с. 108].

Найбільш типовим щодо обліку нематеріальних активів постає право користування об'єктами інтелектуальної власності, яке здійснюється за ліцензійним договором, авторським договором, договором комерційної концесії, договором на передачу прав на «ноу-хау» та договору про трансфер технологій. За ліцензійним договором можуть передаватися права користування об'єктами промислової власності та засобами індивідуалізації товарів та послуг. За авторським договором передаються об'єкти авторського права та суміжних прав. Предметом договору комерційної концесії є комплекс майнових прав, у тому числі прав інтелектуальної власності правоволодільця, його ділової репутації, комерційного досвіду.

Ще одним цікавим об'єктом, за яким суб'єкту господарювання може належати право користування, є технологія. У своєму дисертаційному дослідженні О.М. Давидюк доводить, що технологію як особливий вид майнової основи господарювання слід визначати як окремий тип виробничого активу, з яким

пов'язаний комплекс правових можливостей суб'єкта господарювання щодо володіння, користування, розпорядження виключними правами на цей актив в господарській діяльності і який зокрема здатний визначати зміст виробничого процесу та належати йому на титулах права власності, господарського відання, оперативного управління [345, с. 14].

Технологія за своєю природою нематеріальна, являє собою інформацію, яка заснована на сучасних наукових розробках, «провідних» об'єктах права інтелектуальної власності, що в свою чергу зумовлює можливість їх створення та розроблення винятково на рівні спеціалізованих установ та організацій, які опосередковують здійснення фундаментальних наукових розробок [346, с. 151 -152].

У Законі України «Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій» [124] технологія визначена як результат науково-технічної діяльності, сукупність систематизованих наукових знань, технічних, організаційних та інших рішень про перелік, строк, порядок та послідовність виконання операцій, процесу виробництва та/або реалізації і зберігання продукції, надання послуг. До специфічних ознак технології належить такі:

- технологія – це результат науково-технічної діяльності;
- можливість ідентифікації об'єктів науково-технічної діяльності;
- технологія включає у себе як патентовані, так і непатентовані об'єкти інтелектуальної власності;
- технологія може виступати основою господарської діяльності.

Таким чином, технологія відповідає ознакам віднесення об'єктів до нематеріальних активів, де може

бути врахована у якості комплексного об'єкта інтелектуальної власності. В свою чергу неможливо не погодитись з Б.М. Падучаком, який визнає, що право на технологію поширюється на всю сукупність результатів, що входять до неї, в тому числі і на ті, що не підлягають правовій охороні як на єдине ціле [347, с. 58-59].

Окрім технологій, достатньо новим об'єктом права на сьогодні виступає телекомунікаційна мережа, щодо якої суб'єкт господарювання може здійснювати діяльність з телекомунікації. Закон України «Про телекомунікацію» [348] визначає її як передавання, випромінювання та/або приймання знаків, сигналів, письмового тексту, зображень та звуків або повідомлень будь-якого роду по радіо, провідових, оптичних або інших електромагнітних системах. Суб'єкти господарювання, що здійснюють діяльність у сфері телекомунікації, поділяються на операторів та провайдерів. Обидва ці суб'єкти мають право на здійснення діяльності у сфері телекомунікацій, проте першому, крім того, належить ще й право на технічне обслуговування та експлуатацію телекомунікаційних мереж.

Порядок діяльності операторів та провайдерів визначається Правилами надання та отримання телекомунікаційних послуг [349], законами України «Про радіочастотний ресурс України» [350] та «Про телебачення і радіомовлення» [351]. Зокрема, суб'єкти господарювання у передбачених законом випадках повинні мати ліцензії на провадження відповідного виду діяльності у сфері телекомунікацій та/або користування радіочастотним ресурсом України (далі - ліцензії) (для операторів) чи копії ліцензій (для провайдерів). З наведеного бачимо, що у сфері телекомунікації діють специфічні суб'єкти господарювання, яким належать майнові права матеріального та нематеріального

характеру. Відповідно до класифікаційних вимог нематеріальних активів до прав користування об'єктами матеріальної форми можна додати групу «Права користування технічними засобами телекомунікації».

Щодо прав, які виступають продуктом телекомунікаційних послуг: право на користування номерним ресурсом телефонної мережі; право на користування нумерацією нетелефонної мережі (доменні імена, пейдженгові коди); право на користування телекомунікаційними каналами; право на користування радіочастотними ресурсами, то їх слід віднести до прав користування нематеріальними об'єктами. Такий підхід обумовлений відсутністю матеріальної структури, можливістю ідентифікації таких прав, їх договірним обґрунтуванням та здатністю приносити економічну вигоду.

Видається, що об'єднання зазначених видів нематеріальних активів за ознакою «права користування об'єктами права власності» за своїм змістом є логічним, а тому можна запропонувати таку структуру прав користування у складі нематеріальних активів (рис. 3.3.).



Рис. 3.3. Структура прав користування у складі нематеріальних активів

3.4. Інші нематеріальні активи

Останньою групою, яка розглядається нами у складі нематеріальних активів вітчизняних підприємств, є група «інші нематеріальні активи». П(С)БО 8 відносить до них право на провадження окремих видів діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо. Серед нематеріальних активів у складі майна ДВНЗ питому вагу становлять неідентифіковані нематеріальні активи, тобто «усі ті речі, які залишаються в організації, коли працівники покинули приміщення, але які ви не можете відобразити в балансовому звіті» [351, с. 15].

Одним з основних нормативно-правових актів, що регулюють отримання права на здійснення певних видів діяльності, є Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» [353]. Права на ведення господарської діяльності, які не входять до переліку ліцензованих видів, не належать до нематеріальних активів, оскільки не відповідають основним вимогам. Суб'єкт господарювання, приймаючи на свій баланс новий нематеріальний актив у формі права на провадження певних видів діяльності, повинен сам для себе вирішити питання про можливість економічної вигоди в майбутньому від його використання. У вітчизняному обліковому законодавстві не передбачений спеціальний субрахунок для відображення такого права суб'єкта господарювання, як право на здійснення діяльності. У зв'язку з чим пропонується відображення його в субрахунку 129 «Інші нематеріальні активи» рахунку 12 «Нематеріальні активи». При цьому варто не забувати про те, що наявність такого права на балансі характеризує потенційну можливість суб'єкта господарювання збільшити свої доходи, поліпшити становище на ринку і розширити клієнтську базу, тобто поліпшити ділову репутацію в цілому [352, с. 113].

Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2007 № 1019 [354] визначає загальні правила видачі ліцензії для надання освітніх послуг. У попередніх підрозділах нами було встановлено, що право на провадження окремих видів господарської діяльності є нематеріальним активом (економічний привілей) у складі майна суб'єктів господарювання, таке право має бути формально визначено – засвідчено ліцензією державного зразка. Однією з умов віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів є строк його корисного використання, який має перевищувати 1 рік. Порядком ліцензування встановлений мінімальний строк дії такої ліцензії – не менше строку повного циклу навчання за відповідною програмою спеціальності. Таким чином, серед визначених критеріїв нематеріальних активів право на провадження діяльності в освітній сфері відповідає таким: строк дії, формальна визначеність, нематеріальна природа, здатність приносити економічну вигоду, адже надання освітніх послуг – це основний вид діяльності ДВНЗ.

Ще одним специфічним видом господарської діяльності виступають концесії – строкове платне право на створення та експлуатацію об'єктів комунальної або державної форми власності. Правове регулювання концесійної діяльності в Україні здійснюється ГК, законами України «Про концесії» [355], «Про концесії на будівництво та експлуатацію автомобільних доріг» [356], «Про особливості оренди чи концесії об'єктів паливно-енергетичного комплексу, що перебувають у державній власності» [357], «Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності» [358], постановами Кабінету Міністрів України «Про реєстр концесійних догово-

рів» [359], «Про затвердження Типового концесійного договору» [360] та ін.

Право на використання економічних та інших привілеїв, права на користування податковими, господарськими, іншими привілеями і користування майном визначаються на підставі документів, які засвідчують ці права. Право користування податковими привілеями визначається на підставі інформації, наданої податковою інспекцією. Право користування монопольним становищем на ринку підтверджується Антимонопольним комітетом України, наприклад, дозволом на концентрацію, порядок отримання якого визначений Розпорядженням Антимонопольного комітету України [361]. Відмінністю цих нематеріальних активів є те, що вони не відображаються у бухгалтерській звітності через складність оцінки та специфічність об'єкта.

До економічного привілею, що знаходить своє відображення у балансі підприємства, можна віднести корпоративні права. Корпоративні права – це об'єкт майнового характеру, який має певну оціночну вартість, на яку впливає низка факторів, серед яких і вид організаційно-правової форми товариства, і фінансові показники, і перспективи розвитку та його ділова репутація [174, с. 163]. С.С. Кравченко у складі корпоративних прав виділяє суто майнові права, якими є право на дивіденди, право на одержання коштів при виході з господарського товариства (крім акціонерного) і у разі його ліквідації, право на викуп акцій та переважні права, спрямовані на набуття майнових прав [362, с. 10-11]. У своєму дисертаційному дослідженні І.Б. Саракун доводить, що за об'єктом правовідносин всі корпоративні права можна поділити на майнові, немайнові та організаційні [363, с. 10]. Таким чином,

корпоративні права – це майнові та похідні від них права на об'єкти, які використовуються задля цілей господарської діяльності, для яких характерне те, що вони:

1) закріплюються у законодавстві та локальних нормах;

2) набуваються первісним способом (безпосередньо від господарського товариства) або похідним (внаслідок розпорядження ними);

3) виражають відносини між учасником (засновником) та товариством, а також між самими учасниками (засновниками) товариства;

4) мають майновий, немайновий або організаційний характер, тобто передбачають право на дивіденди, на інформацію, на участь в управлінні тощо;

5) пов'язані з опосередкованим правом на майно господарського товариства при його ліквідації [364, с. 40-41].

Цінні папери виступають особливим видом майна суб'єктів господарювання. Їх правовий режим визначається ГК та ЦК України, законами України «Про цінні папери та фондовий ринок» [365], «Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні» [366] та «Про національну депозитарну систему та особливості обігу цінних паперів» [367]. Подвійна правова природа цінного паперу полягає в тому, що він як об'єкт права одночасно виступає і закріпленою законом сукупністю майнових прав, що ним засвідчується, і рухомих майном. Річчю є предмет матеріального світу, щодо якого можуть виникати цивільні права та обов'язки. Тобто речова природа цінного паперу як об'єкта матеріального світу не відповідає основній вимозі віднесення об'єкта до нематеріальних активів – відсутність матеріальної форми, проте наразі відбувається дема-

теріалізація випуску цінних паперів. У зв'язку з дематеріалізацією документа при бездокументарній формі документ зникає, але проблема у спрощенні обігу прав залишається, що тягне за собою виникнення так званої тенденції до уречевлення прав [368, с. 9].

Таким чином, цінні папери – це перш за все документи. Закони України «Про інформацію» [369] та «Про обов'язковий примірник документів» [370] визначають документ як передбачену законом матеріальну форму одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно-, відео-, фотоплівках або іншому носії. Таке визначення узгоджується як із чинним національним законодавством, зокрема законами України «Про електронні документи та електронний документообіг» [371] та «Про електронний цифровий підпис» [372], так і з міжнародними документами – Директивою Європейського парламенту стосовно електронних підписів [373] та Модельним законом СНД про електронний цифровий підпис [374].

В юридичній літературі термін «документ» визначається, враховуючи вищезазначену дискусію, також по-різному. Так, Я.М. Шевченко визначає документ (цінний папір) як письмовий акт, який може слугувати доказом юридичних відносин, що тягнуть за собою певні правові наслідки [375, с. 37-38]. В.А. Белов та Є.А. Суханов під документом розуміють односторонній інформаційний запис, виконаний на паперовому носії, за змістом якого особа, що його склала, несе визначену законодавством відповідальність [376, с. 22-24, 377]. Таким чином, у подальшому дослідженні ми будемо розуміти цінні папери як форму посвідчення тих чи інших прав суб'єкта господарювання, як-от: право вимоги, право членства в корпорації тощо.

Для однозначного вирішення питання віднесення цінних паперів до складу нематеріальних активів суб'єкта господарювання необхідно звернутися до їх бухгалтерської природи, яка дасть змогу визначити відповідність критерію немонетарності.

Віднесення цінного паперу до сфери дії того чи іншого П(С)БО залежить від виду операції, внаслідок якої цінний папір опинився у власності підприємства, мети, з якою його було придбано (отримано), а також від термінів його погашення [378]. Залежно від того, як будуть класифіковані отримані цінні папери, залежить і спосіб їх оцінки. Якщо цінний папір був отриманий підприємством внаслідок продажу товарів (робіт, послуг) в рамках звичайної операційної діяльності, то визначення вартості такого цінного паперу з метою обліку регулюється П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» [379]. Якщо підприємство здійснює інвестиції (як правило, за кошти) в цінні папери з метою отримання доходу від володіння ними, то визначення вартості такого цінного паперу з метою обліку регулюється П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [380]. Оцінка цінних паперів, що виступають як зобов'язання підприємства, з метою бухгалтерського обліку регулюється П(С)БО 11 «Зобов'язання» [381].

Наведене вище дозволяє зробити висновок, що, незважаючи на свою бездокументарну форму, цінні папери не відповідають одній з основних вимог віднесення об'єктів до складу нематеріальних активів – немонетарності: всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей, виступають окремим видом майна суб'єктів господарювання. Користування не може «однозначно поширюватися на дії з векселем, акціями, чеками та іншими цінними паперами. На-

приклад, володілець векселя може скористатися корисними властивостями векселя тільки у разі передачі його до оплати. У цьому випадку право користування здійснюється через право вимоги» [382, с. 54]. Таким чином, цінні папери – це об'єктивна форма прояву корпоративних прав.

З наведеного вище випливає, що корпоративні права постають специфічним видом майна суб'єктів господарювання. Вони мають безтілесну – немайнову природу, мають вартісне визначення, можливість ідентифікації (правоустановчим документом власника корпоративного права виступають акція, сертифікат, витяг з реєстру, установчі документи товариства тощо), можливість отримання економічної вигоди; можуть бути контрольовані з боку власника – таким чином відповідають основним ознакам віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів суб'єкта господарювання.

У науці поряд з поняттям «ділова репутація» також застосовують поняття «гудвіл». Щодо питання про співвідношення гудвілу та ділової репутації, а також місця гудвілу та ділової репутації серед нематеріальних активів підприємства у доктрині та на практиці немає одностайної думки.

Деякі автори, наприклад, Л.В. Малюга [383], П.М. Цибульов [384, с. 135], О.В. Безух [385, с. 1251], А.В. Цират [386], М.К. Галянтич й Г.І. Коваленко [387] ототожнюють поняття «гудвіл» та «ділова репутація». Інші науковці вважають їх різними категоріями. Так, Р.О. Стефанчук вважає, що поняття «гудвіл» не еквівалентне за своїм змістом особистому немайновому благу – «діловій репутації» [388, с. 23], адже гудвіл наділений такими ознаками, які просто не притаманні діловій репутації як особистому немайновому

благу особи, яке є непередаваним, невідчужуваним. Е.С. Жидкова звертає увагу на те, що поняття «гудвіл» є багатозначним, і робить висновок, що це економічна категорія, пов'язана з діловою репутацією лише тим, що це її умовна вартість, а цього для ототожнення понять недостатньо [389, с. 302]. На думку О.В. Хортюк, ділова репутація і гудвіл – це близькі та взаємопов'язані категорії, які, разом з тим, носять самостійний характер [390, с. 212]. Така трактовка є досить абстрактною та не відображає основних рис, які є спільними або відмінними для двох порівнянних категорій, без чого неможливо визначити співвідношення зазначених категорій.

Найбільш змістовною, на наш погляд, є позиція І.Ф. Коваль, за якою ділову репутацію та гудвіл не слід ототожнювати, оскільки вони мають різну правову природу: ділова репутація є немайновим благом, а гудвіл – активом, який має чітке вартісне вираження, на формування якого, крім ділової репутації, впливає ще низка об'єктивних та суб'єктивних чинників [391, с. 28, 392]. Ділову репутацію слід вважати компонентом або чинником, який бере участь у формуванні вартості гудвілу. Про що свідчить і те, що, будучи нематеріальною, вона властива суб'єкту господарювання з моменту його створення та протягом усього існування, хоча рівень ділової репутації у момент створення господарської організації може бути різним, а гудвіл як певна вартість утворюється тільки в разі продажу майнового комплексу [392, с. 8].

В Інформаційному листі Вищого господарського суду України «Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію» від 28 березня 2007 року за № 01-8/184 [393] зазначено, що ділову репутацію юридичної особи ста-

новить престиж її фірмового (комерційного) найменування, торговельних марок та інших належних їй нематеріальних активів серед кола споживачів її товарів і послуг (зміст цього поняття залежатиме від природи її суб'єкта). А гудвіл розглядається як нематеріальний актив, який є лише однією із форм вираження грошового еквівалента ділової репутації (п. 5), тому, в разі відсутності у суб'єкта господарювання бухгалтерського обліку гудвілу як нематеріального активу, такий суб'єкт господарювання не позбавлений права доводити розмір грошового еквівалента пониження ділової репутації іншими доказами, зокрема за допомоги проведення судової експертизи (п. 6).

Звідси випливає, що ділова репутація через свою немайнову природу не відповідає вимогам віднесення до складу нематеріальних активів та не може самостійно відображатися в облікових звітах суб'єктів господарювання. Подальше наше дослідження буде стосуватися гудвілу як складової частини нематеріальних активів.

Гудвіл є особливим видом невідчутних активів, які з правової точки зору розглядаються в світлі певних прав на об'єкти нематеріальної природи, що можуть бути відокремлені або невідокремлені від підприємства як єдиного майнового комплексу.

Юридичний підхід до розуміння гудвілу дає можливість створити передумови для відображення його в якості активу підприємства, оскільки дозволяє співвіднести розуміння гудвілу в юридичному аспекті з критеріями визнання активів у бухгалтерському обліку. В Україні понад 132 законодавчих акти містять категорію «гудвіл», і лише деякі визначають зміст цього поняття [394]. Наведемо деякі з них (табл. 3.1).

**Визначення поняття «гудвіл»
у чинному законодавстві¹**

Нормативно-правовий акт	Зміст поняття «гудвіл»
ПК України	Нематеріальний актив, вартість якого визначається як різниця між ринковою ціною та балансовою вартістю активів підприємства як цілісного майнового комплексу, що виникає у результаті використання найкращих управлінських якостей, домінуючої позиції на ринку товарів, послуг, нових технологій та ін.
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	Перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату придбання
МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»	Актив, що являє собою майбутні економічні вигоди, котрі виникають з інших активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, які не ідентифікуються та не можуть використовуватися окремо
Порядок експертної оцінки нематеріальних активів	Комплекс заходів, спрямованих на збільшення прибутку підприємств без відповідного збільшення активних операцій, включаючи використання кращих управлінських здібностей, домінуючу позицію на ринку продукції (робіт, послуг), нові технології

¹ Сформовано автором за [42, 41, 293, 196]

Інструкція № 291 [36] в бухгалтерському обліку застосовує таку класифікацію гудвілу:

1. Гудвіл при придбанні – це вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства. Під придбанням підприємства слід розуміти об'єднання підприємств, в результаті якого покупець набуває контроль над чистими активами та діяльністю інших підприємств в обмін на передачу активів, прийняття на себе зобов'язань або випуск акцій.

В Україні придбання підприємств стало можливим завдяки новим ЦК України [64] та ГК України [52]. Так, ч. 4 ст. 191 ЦК України передбачено, що підприємство або його частина можуть бути об'єктом купівлі-продажу, застави, оренди та інших правочинів. А згідно з ч. 3 ст. 66 ГК України цілісний майновий комплекс підприємства визнається нерухомістю і може бути об'єктом купівлі-продажу та інших угод, на умовах і в порядку, визначених цим Кодексом та законами, прийнятими відповідно до нього.

2. Гудвіл при приватизації (корпоратизації) – це вартість гудвілу, який виник при приватизації (корпоратизації) підприємства.

Згідно з ч. 3 ст. 146 ГК України, приватизація державних (комунальних) підприємств або їх майна здійснюється шляхом:

- купівлі-продажу об'єктів приватизації на аукціоні, за конкурсом, іншими способами, що передбачають конкуренцію покупців;
- викупу цілісного майнового комплексу державного (комунального) підприємства, зданого в оренду, у випадках та порядку, передбачених законом;
- викупу майна державного (комунального) підприємства в інших випадках, передбачених законом.

Що ж стосується внутрішньо створеного гудвілу, то він відображає напрацьований потенціал щодо організації та ведення бізнесу, технологічну культуру, зв'язки та репутацію, тобто сукупність якостей, що не відображаються в обліку [395, с. 21].

Отже існують розбіжності у розумінні гудвілу в законодавстві щодо бухгалтерського та податкового обліків: у податковому гудвіл вважається нематеріальним активом, а в бухгалтерському обліку він виключений зі складу нематеріальних активів [396], але віднесений до необоротних активів та обліковується на окремому рахунку 19 нарізно від нематеріальних активів.

Бухгалтерський підхід забороняє відображати у бухгалтерському обліку інформацію про внутрішньо створений гудвіл (дослідження, підготовка та перепідготовка кадрів; реклама та просування продукції на ринку; витрати на створення та переміщення підприємства чи його частини; підвищення ділової репутації підприємства, вартість видань і витрати на створення торгових марок), він визнається як витрати звітного періоду, впродовж якого вони були здійснені без визнання в майбутньому нематеріальним активом [34].

Згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи», такі нематеріальні активи, як ділова репутація, знання та кваліфікація працівників, назва підприємства, база клієнтів тощо також визнаються внутрішнім гудвілом та не враховуються через невідповідність таким критеріям:

- нематеріальний актив слід визнавати окремо від інших аспектів діяльності підприємства;
- використання нематеріального активу підприємством повинно контролюватися як результат попередніх подій;

-
- майбутні економічні вигоди є очікуваними та можуть бути пораховані;
 - вартість активу може бути достовірно визначена [67].

У широкому розумінні гудвіл є сукупністю всіх нематеріальних чинників, що дають компанії конкурентні переваги. Чинники можуть бути позитивними або негативними. У зв'язку з наявністю перших або других гудвіл можна кваліфікувати як позитивний чи негативний.

Позитивний гудвіл означає, що вартість підприємства перевищує сукупну вартість його активів і зобов'язань через наявність стабільних покупців, визнану ділову репутацію, діяльність у сфері маркетингу та збуту, технічні «ноу-хау», ділові зв'язки, досвід управління, рівень кваліфікації персоналу і та ін. Таким чином, позитивний гудвіл – це надбавка до ціни, яку платить покупець в очікуванні майбутніх економічних вигод.

На противагу цьому негативний гудвіл (бедвіл) – це свого роду знижка ціни, яка свідчить про відсутність зазначених вище факторів. Зазвичай він може формуватися через некваліфікований персонал, нездатність порозумітися з властями в регіоні, незадоволеність державних органів, наявність судових процесів, зв'язки з організованими злочинними групами і та ін. [397, с. 16], що призводить до зниження вартості підприємства.

З 1 липня 2008 року термін «негативний гудвіл» був скасований наказом № 756 [398], а замість нього введено фактично рівнозначне за змістом поняття – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над

сукупністю витрат на об'єднання підприємств та / або видів їх господарської діяльності, яке має визнаватися доходом.

Таким чином гудвіл – невід'ємна частка нематеріальних активів суб'єкта господарювання, яка включає у себе всі елементи, що не можуть бути ідентифіковані, тобто відокремлені від підприємства як цілісного майнового комплексу, але здатні контролюватися та приносити доход у майбутньому. Будь то клієнтська база, частка ринку, знання та кваліфікація персоналу, база даних, його ділова репутація тощо [399, с. 193].

В структурі нематеріальних активів група «інші нематеріальні активи» займає особливе місце. Вона увібрала в себе специфічні права суб'єктів господарювання, які забезпечують ефективне здійснення господарської діяльності, носить організаційний характер та не може відчужуватись від власника. В цілому цю групу можна представити таким чином (рис. 3.4).

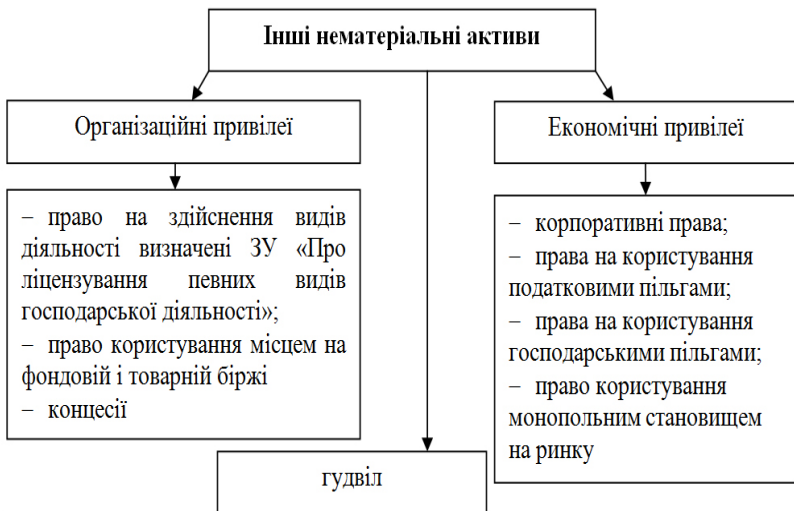


Рис. 3.4. Структура інших нематеріальних активів

У ході роботи над цим підрозділом було з'ясовано, що нематеріальні активи мають складну, багаторівневу структуру (рис. 3.1.), обумовлену їх нематеріальною майновою природою. Розглянуті класифікації дають підстави стверджувати, що в сучасній науці відсутня єдність підходів не лише до визначення категорії «нематеріальний актив», але й до визначення його структури та видів об'єктів, що можуть бути обліковані в якості нематеріальних активів. Нагальною проблемою виступає саме адаптація накопичених знань до вимог сучасного господарювання та визначення й систематизація тих об'єктів, які належать до складу нематеріальних активів суб'єктів господарювання.

ДОДАТКИ

ВИЗНАЧЕННЯ ТОВАРУ У ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ	
товари - матеріальні та нематеріальні активи, у тому числі земельні ділянки, земельні частки (паї), а також цінні папери та деривативи, що використовуються у будь-яких операціях, крім операцій з їх випуску (емісії) та погашення	Податковий кодекс України <i>Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112</i> http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17
товар - будь-який предмет господарського обігу, в тому числі продукція, роботи, послуги, цінні папери, об'єкти права інтелектуальної власності	ЗУ «Про рекламу» <i>Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1996, N 39, ст. 181</i> http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/270/96-%D0%B2%D1%80
товар - будь-яка продукція, послуги, роботи, права інтелектуальної власності та інші немайнові права, призначені для продажу (оплатної передачі)	ЗУ «Про зовнішньоекономічну діяльність» <i>Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР), 1991, N 29, ст. 377</i> http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/959-12
товар - продукт діяльності (включаючи роботи, послуги, а також цінні папери), призначений для реалізації	ЗУ «Про обмеження монополізму та недопущення недобросовісної конкуренції у підприємницькій діяльності» <i>Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1992, N 21, ст.296</i> http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2132-12 (Втратив чинність)
товар - будь-який предмет господарського обороту, в тому числі продукція, роботи, послуги, документи, що підтверджують зобов'язання та права (зокрема цінні папери).	ЗУ «Про захист економічної конкуренції» <i>Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2001, N 12, ст.64</i> http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2210-14
товар - будь-яка продукція, призначена для продажу	ЗУ «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту» <i>Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, N 12-13, ст. 80</i> http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/331-14

ЕТАПИ ОЦІНКИ ПРАВ НА ОБ'ЄКТИ ПРАВА ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОЇ ВЛАСНОСТІ ДВНЗ

ЕТАП	ПРОЦЕДУРИ	НОРМАТИВНЕ РЕГУЛЮВАННЯ
<p>1. Підготовчий етап Інвентаризація об'єктів у загальному порядку</p>	<p>1. МОН видає наказ про проведення інвентаризації. 2. ДВНЗ створюється комісія з інвентаризації та оцінки об'єктів</p>	<p>Наказ Державного казначейства України від 30.10.1998 р. № 90 [1]</p> <p>Наказ Фонду держмайна від 13.12.2005 р. № 3162 [2]</p>
<p>2. Інвентаризаційний етап</p>	<p>1. Обстеження й ідентифікація об'єктів: – перевірка або виявлення наявності матеріальних носіїв відповідних об'єктів; – перевірка відповідності процедури зарахування об'єктів у бухгалтерський облік вимогам Інструкції з обліку необоротних активів бюджетних установ; – аналіз термінів корисного використання об'єкта; – визначення ймовірності отримання економічних вигід від використання об'єкта. 2. Складання інвентаризаційного опису об'єктів. Об'єкти, які не відображені в бухгалтерському обліку або дані інвентаризаційних описів яких не відповідають даним бухгалтерського обліку, заносяться до звіряльної відомості. 3. Складання протоколу і затвердження його ректором ДВНЗ</p>	<p>Наказ Державного казначейства України від 17.07.2000 р. № 64 ¹</p> <p>Наказ Міністерства фінансів України, від 26.06.2013 р. № 611 [3]</p> <p>Лист Держказначейства України від 25.08.2005 р. № 07-04/1654-6902 [4]</p> <p>Наказ Державного казначейства України від 30.10.1998 р. № 90 [1]</p> <p>Наказ Міністерства фінансів України, від 22.11.2004 р. № 732 [5]</p>
<p>¹ Даний Наказ втратив чинність на підставі Наказу Міністерства фінансів України, від 26.06.2013 р. № 611, разом з тим, відповідні правки з заміни зазначеного акту на чинний досі не були внесені.</p>		

<p>3. Оціночний етап</p>	<p>1. Вибір методу оцінки: а) метод прямого відтворення; б) метод заміщення.</p> <p>2. Проведення оцінки</p>	<p>Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [6]</p> <p>Національний стандарт № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав» [7]</p> <p>Національний стандарт № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності» [7]</p> <p>Наказ Фонду держмайна від 13.12.2005 р. № 3162 [2]</p>
<p>4. Завершальний етап Оформлення результатів оцінки</p>	<p>1. Оформлення Розрахунку оціночної вартості для кожного об'єкта.</p> <p>2. Складання акту оцінки у 2-х примірниках. Якщо оцінка проводилась суб'єктом оціночної діяльності, то складається звіт у 3-х примірниках.</p> <p>3. Оформлення результатів інвентаризації та оцінки шляхом узагальнення інформації із застосуванням відповідних типових форм первинного обліку об'єктів, затверджених наказом Мініфіну № 732.</p> <p>4. Затвердження акту (звіту) Міністром освіти і науки України.</p>	<p>Наказ Мініфіну України, від 22.11.2004 р. № 732 [4]</p> <p>Наказ Фонду держмайна від 13.12.2005 р. № 3162 [2]</p>

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Цивільний кодекс УРСР від 18 липня 1963 року / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1540-06>.
2. Про затвердження Положення про акціонерні товариства : Указ Ради Міністрів РРФСР від 25 грудня 1990 року № 601; Консультант Плюс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=39>.
3. Назаренко Н.А. Эволюция плана счетов в России / Н.А. Назаренко // Современный бухгалтер. – 2007. – № 5 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.buhi.ru/text/107782-2.html>.
4. Декларація про державний суверенітет України від 16 липня 1990 року // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1990. – № 31. – Ст. 429.
5. Про економічну самостійність Української РСР: Закон УРСР від 03 серпня 1990 року // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1990. – № 34. – Ст. 499.
6. Конституційний Договір між Верховною Радою України та Президентом України про основні засади організації та функціонування державної влади і місцевого самоврядування в Україні на період до прийняття нової Конституції України від 08 червня 1995 року // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 18. – Ст. 133.
7. Конституція України від 28 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

-
8. Про податок на додану вартість : Закон України від 20 грудня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 14. – Ст. 184.
 9. Про оподаткування доходів підприємств і організацій: Закон України від 21 лютого 1992 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 92. – Ст. 333.
 10. Про застосування Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні: наказ Міністерства фінансів України від 07 травня 1993 року № 25/ Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0052-93>.
 11. Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення : Наказ Міністерства фінансів України від 09 серпня 1993 року № 55 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0143-93>.
 12. Про затвердження Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні : постанова Кабінету Міністрів України від 03 квітня 1993 року № 250 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/250-93-п>.
 13. Про затвердження обсягу і форм річного бухгалтерського звіту підприємства та Інструкції про порядок їх заповнення : наказ Міністерства фінансів України від 18 серпня 1995 року № 139/ Верховна Рада України [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0321-95>.

-
14. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : наказ Міністерства фінансів України № 39 від 25 лютого 2000 року // Офіційний вісник України. – № 11. – Ст. 441.
 15. Про затвердження Методики оцінки вартості об'єктів приватизації та оренди : постанова Кабінету Міністрів України від 02 вересня 1992 року № 522 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/522-92-п?nreg=522-92-%EF&find=1&text=%ED%E5%EC%E0%F2%E5%F0%B3%E0%EB%FC%ED+%E0%EA%F2%E8%E2%E8&x=0&y=0#w11>.
 16. Про затвердження Положення про інвентаризацію майна державних підприємств, що приватизуються (корпоратизуються), а також майна державних підприємств та організацій, яке передається в оренду (повертається після закінчення строку дії договору оренди або його розірвання) : постанова Кабінету Міністрів України від 02 березня 1993 року № 158 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/158-93-п?nreg=158-93>.
 17. Про затвердження Методики оцінки вартості об'єктів приватизації: Постанова Кабінету Міністрів України від 08 вересня 1993 року № 717 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/717-93-п?nreg=717-93>.
 18. Про затвердження Методики оцінки вартості об'єктів приватизації: постанова Кабінету Міністрів України від 18 січня 1995 року № 36 / Верхо-

-
- вна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/36-95>.
19. Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів: наказ Фонду державного майна України та Державного комітету з питань науки та технологій від 27 липня 1995 року № 1327 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0292-95>.
 20. Про оподаткування прибутку підприємств : Закон України від 28 грудня 1994 року // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 4. – Ст. 28.
 21. Бигдан И. А. Нематериальные активы: проблемы признания, учёта и аудита / И.А. Бигдан. – Х., 2005. – 287 с.
 22. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: Закон України від 22 травня 1997 року // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 27. – Ст. 181.
 23. Про затвердження Правил застосування Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств»: постанова Верховної Ради України від 27 червня 1995 року № 247/95-ВР / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/247/95-вр>.
 24. Про затвердження Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: постанова Кабінету Міністрів України від 23 квітня 1996 року № 452 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим досту-

пу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/452-96-%D0%BF>.

25. Про затвердження Порядку бухгалтерського обліку капітальних вкладень, основних засобів та нематеріальних активів установ банків України: постанова Національного банку України від 31 грудня 1996 року / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0419500-97>.
26. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України від 21 листопада 1997 року № 388 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0495500-97/page>.
27. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів та нематеріальних активів установ банків України від 05 грудня 1997 року № 415 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0499500-97>.
28. Інструкція з бухгалтерського обліку основних засобів та нематер року № 155 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0543500-98>.
29. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів комерційних банків України : постанова Правління Національного банку України від 11 грудня 2000 року № 475 // Офіційний вісник України. – 2001. – № 1. – Ст. 36.
30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України від 17 червня

-
- 2004 року № 280 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 30. – С. 319.
31. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів банків України : постанова Правління Національного банку України від 20 грудня 2005 року № 480 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 3. – Ст. 100.
 32. Звернення Президента України Л.Д. Кучми зі щорічним посланням до народу, Верховної Ради України від 14 травня 1998 року / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-98>
 33. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : постанова Кабінету Міністрів України від 20 жовтня 1998 року № 1706 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-п>.
 34. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року № 242 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 44. – С. 229.
 35. Про затвердження Методичних рекомендацій з обліку нематеріальних активів кінотовиробництва: наказ Міністерства культури України від 02 квітня 2008 року № 353/0/16-08 / Професійна юридична система [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.29274.0>.

-
36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 року № 291 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0013323-99>.
 37. Гусь А.В. Ознаки нематеріальних активів / А.В. Гусь // Людина і закон: публічно-правовий вимір: тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції. – Одеса, 2012. – С. 7-9.
 38. Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 08 липня 2008 року № 901 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 56. – С. 153.
 39. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України від 16 листопада 2009 року № 1327 / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293611
 40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи», затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 жовтня 2010 року № 1202 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 86. – Ст. 3067.
 41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07 липня 1999 року № 163 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 30. – С. 205.

-
42. Податковий кодекс України от 02 грудня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13 – 17. – Ст. 112.
 43. Гусь А.В. Еволюція нематеріальних активів в законодавстві України / А.В. Гусь // Університетські наукові записки. – 2013. – № 47.– С. 277-285.
 44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 25. – С. 335.
 45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16 липня 1999 року // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
 46. Про податок на додану вартість: Закон України від 03 квітня 1997 року // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.
 47. Щодо надання роз'яснень деяких положень Закону України «Про податок на додану вартість» : лист Міністерства юстиції України від 28 квітня 1999 року № 13-11-161 / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0013323-99>.
 48. Гусь А.В. Поняття нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання / А.В. Гусь // Закарпатські правові читання: тези доп. та наук. повідомлень IV Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів. – Ужгород, 2012. – С. 182-184.
 49. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні: Закон України від 12 липня 2001 року // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 47. – Ст. 251.

-
50. Про затвердження Національного стандарту № 1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав: постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2003 року № 1440 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 37. – Ст. 1995.
 51. Про затвердження Національного стандарту № 4 «Оцінка майнових прав інтелектуальної власності : постанова Кабінету Міністрів України від 03 жовтня 2007 року № 1185 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 75. – Ст. 2792.
 52. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19-20, № 21–22. – Ст. 144.
 53. Кожемякіна Т.В. Нематеріальні активи підприємства-експортера як чинник підвищення конкурентоспроможності на світовому ринку / Т.В. Кожемякіна, Д.Г. Матукова // Економіка Криму. – 2010. – № 1 – С. 260-264.
 54. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України / О.А.Беляневич, О.М. Вінник, В.С. Щербина та ін.; за заг. ред. Г.Л.Знаменського, В.С. Щербини. – 3-тє вид., переробл. і допов. – К.: Юрінком Інтер, 2012. – 776 с.
 55. Зайковский А. Идентификация нематериальных активов – базис их бухгалтерского учёта / А. Зайковский, В. Комаров. // Интеллектуальная собственность. – 2008. – № 5. – С. 13-19.
 56. Хорунжак Н. Сучасні підходи до категоріального визначення та організації обліку нематеріальних активів / Н. Хорунжак // Регіональна економіка. – 2001. - № 2. – С. 67-76.

-
57. Про власність : Закон України від 07 лютого 1991 року // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 20. – Ст. 249.
 58. Про охорону прав на сорти рослин: Закон України від 21 квітня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 21. – Ст. 218.
 59. Про охорону прав на винаходи і корисні моделі: Закон України від 15 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 7. – Ст. 32.
 60. Про охорону прав на промислові зразки: Закон України від 15 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 7. – Ст. 34.
 61. Про охорону прав на знаки для товарів і послуг: Закон України від 15 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 7. – Ст. 36.
 62. Про авторське право і суміжні права: Закон України від 23 грудня 1993 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 13. – Ст. 64.
 63. Конвенція про заснування Всесвітньої організації інтелектуальної власності від 14 липня 1967 року/ Верховна Рада України [Електронний ресурс].– Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/995_169
 64. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40-44. – Ст. 356.
 65. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18 березня 2004 року // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 29. – Ст. 367.

-
66. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 року № 911-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 82. – Ст. 3054.
 67. Міжнародний стандарт фінансової звітності 38 «Нематеріальні активи» від 01 січня 2012 року / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
 68. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони: Закон України від 16.09.2014 року № 1678-VII // Голос України від 17.09.2014 № 177.
 69. Люшик О.М. До питання про юридичну природу адміністративного договору / О.М. Люшик // Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ. – 2010. – № 3. – С. 217-224.
 70. Про землі енергетики та правовий режим спеціальних зон енергетичних об'єктів: Закон України від 9 липня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 1. – Ст. 1.
 71. Певзнер А.Г. Правовые основы управления промышленностью / А.Г.Певзнер, Ю.В. Субоцкий. – М., 1966. – 250 с.
 72. Соловьева Л.В. О правовом режиме имущества предприятий / Л.В.Соловьева // Экономика та право. – 2009. - № 1. – С. 85–90.
 73. Цимерман Ю.С. Правовой режим оборудования промышленного предприятия / Ю.С. Цимерман

-
- // Советское государство и право. – 1963.– № 2. – С. 45-54.
74. Заменгоф З.М. Правовой режим имущества хозяйственных органов / З.М. Заменгоф. – М., 1972. – 184 с.
75. Хозяйственное право / под ред. чл. - корр. АН СССР проф. В.В. Лаптева. - М.: Юрид. лит., 1983. - 538 с.
76. Ершова И.В. Предпринимательское право: учебник / И.В. Ершова. – М.: Юриспруденция, 2002. – 512 с.
77. Мартемьянов В.С. Хозяйственное право: учебник / В.С. Мартемьянов. – М., 1994. – 312 с.
78. Господарське право України: підручник / за ред. В.М. Гайворонського і В.П. Жушмана. – Х.: Право, 2005. – 384 с.
79. Хозяйственное право Украины: учебник / под ред. А.С. Васильева, О.П.Подцерковного. – Изд. 4-е, с измен. и дополн. – Х.: ООО Одиссей, 2010. – 488 с.
80. Корнеев С.М. Правовой режим имущественных фондов предприятий / С.М. Корнеев. - М.: Знание, 1975. – 32 с.
81. Советское хозяйственное право: учебник / под общ. ред. И.Г. Побирченко. – К.: Вища школа, 1985. – 335 с.
82. Присяжнюк А.А. Правовий режим майна юридичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності / А.А. Присяжнюк // Чернівецький національний ун-т ім. Юрія Федьковича. – Чернівці: Рута, 2003. – 24 с.

-
83. Щербина В.С. Господарське право: підручник / В.С. Щербина. – 4-те вид., перероб. і допов. – К.: Юріком Інтер, 2009. – 640 с.
 84. Актуальні проблеми господарського права: навч. посіб. / за ред. В.С.Щербини. – К.: Юрінком Інтер, 2012. – 528 с.
 85. Пацурківський Ю.П. Правовий режим майна суб'єктів підприємницької діяльності: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 / Ю.П. Пацурківський. – К., 2001. – 19 с.
 86. Щербина В.С. Поняття та зміст правового режиму майна суб'єктів господарювання / В.С. Щербина // Юридична Україна. – 2007. - № 1. – С. 70-78.
 87. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ Часть первая / «Российская газета» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rg.ru/2008/03/24/gk1-dok.html>.
 88. Курбатов А. Соотношение понятий «имущество» и «активы» в российском праве / А. Курбатов // Хозяйство и право. – 2005. - № 4. – С. 117-120.
 89. Гражданский кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2006 г. №230-ФЗ Часть четвертая // «Российская Газета». – Федеральный выпуск. – 2006. – № 4255.
 90. Харитонов Е.О. Гражданское право Украины: учебник. Изд. 5-е / Е.О. Харитонов, А.В. Старцев, Е.И. Харитонова. – Х.: ООО Одиссей, 2010. – 920 с.
 91. Заменгоф З.М. Имущественные права социалистического государственного предприятия (производственного объединения) в СССР /З.М. Заменгоф.– М.: Знание, 1976. – 64 с.

-
92. Кривобок С.В. Правочин з підприємством як єдиним майновим комплексом / С.В. Кривобок. - Х., 2007. – 197 с.
 93. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник / О. В. Лишиленко. – К.: ЦНЛ, 2005. – 632 с.
 94. Коблянська О.І. Фінансовий облік: навч. посібник / О.І. Коблянська. – 2-е вид., виправл. і доповн. – К.: Знання, 2007. – 471 с.
 95. Гетьман В.Г. Финансовый учет: учебник / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова, Л.З. Шнейдман (под ред. проф. В.Г. Гетьмана). Изд. 2-е, перераб., доп. – М., 2004. – 784 с.
 96. Грабова Н.Н. Бухгалтерский учёт в торговле: практик. пособ. - К.: Учетинформ, 1996. – 382 с.
 97. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах України з різними формами власності: навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доповн. - К.: А.С.К., 1997. – 672 с.
 98. Балабанов И. Т. Основы финансового менеджмента: учеб. пособие / И.Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 480 с.
 99. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні / В.П.Завгородній. – К.: А.С.К., 2003. – 848 с.
 100. Палий В.Ф. Финансовый учёт: учеб. пособие. – 2-е изд./ В.Ф.Палий, В.В.Палий. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – 295 с.
 101. Экономика: инновационные подходы: учебное пособие/ Л.П. Кураков, А.Г. Краснов, А.В. Назаров. - М.: Гелиос, 1998. - 600 с.
 102. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2004. – 656 с.

-
103. Турило А.М. Теоретико-методичні підходи до визначення складових інтелектуального капіталу підприємства та його змісту / А.М. Турило, О.В. Корнух // Актуальні проблеми економіки. – 2011. - № 3. – С. 168-177.
 104. Россомахіна О.А. Взаємозв'язок торговельної марки, ділової репутації та гудвілу як активів підприємства: правовий аспект / О.А. Россомахіна // Правове регулювання економіки. Збірник наукових праць. – 2008. – С. 1-9.
 105. Вакун О.В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О.В. Вакун // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 3. – С. 211-215.
 106. Свирко С. Нематериальные активы как объект бухгалтерского учёта бюджетных учреждений / С. Свирко // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2004. – № 11. – С. 38 – 43.
 107. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства / С.Ф.Покропивний. – К.: КНЕУ, 2001. – 128 с.
 108. Пилипенко І.І. Аудит: застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України / І.І.Пилипенко. – К.: ДАСОА, 2005. – 169 с.
 109. Веми Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку /пер. О. Мінін, О. Ткач / – К.: Основи, 1999. – 943 с.
 110. Диба В.М. Облік нематеріальних активів та їхня ідентифікація / В.М. Диба // Торгівля і ринок України. Збірник наукових праць.– 2010.– № 29. – С. 473-481.
 111. Щур О.В. Визнання та ідентифікація нематеріальних активів / О.В. Щур, Т.В. Олексієнко // Економіка і регіон. Науковий вісник Полтав-

-
- ського національного технічного університету ім. Ю.Кондратюка. – 2010. – № 1. – С. 170-173.
112. Сушко Д.Д. Сутність нематеріальних активів та основні критерії їх використання з метою бухгалтерського обліку / Д.Д. Сушко // Формування ринкових відносин в Україні. Збірник наукових праць. – 2008. - № 9. – С. 177-179.
113. John Downes, Jordan Elliot Goodman Dictionary of Finance and Investment Terms / V.rron's Ed.cational Series, 1998. – 730 p.
114. Сатовський В.В. Облік і аудит нематеріальних активів у ринкових умовах господарювання / В.В. Сатовський // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 5. – С. 2-4.
115. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
116. Оценка имущества и имущественных прав /Ю.Гарбар, А.Драниковский и др. – К.: ООО «УКЦ «Эксперт-Л», СПД Цудзинович, 2007. – 746 с.
117. Нематеріальні активи в роботі підприємств: правові основи, облік, оподаткування : навч. посібник / В.М. Жук та ін.; ред. В.М. Жук, Ю.С. Рудченко. – К.: Юрагро-Веста, 2008. – 249 с.
118. Гражданский кодекс Украины: комментарий. – Т. I. – Изд.2-е. – Х.: ООО Одиссей, 2004. – 832 с.
119. Шишка Р. Б. Охорона права інтелектуальної власності. Авторсько-правовий аспект. – Харків, 2002. – 368 с.
120. Сіренко І. Юридична природа прав на об'єкти інтелектуальної власності / І. Сіренко // Українське право. – 1997. – Число 3. – С. 132-135.

-
121. Дроб'язко В.С. Право інтелектуальної власності: навч. посібник / В.С.Дроб'язко, Р.В. Дроб'язко. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 512 с.
 122. Гусь А.В. Визнання та ідентифікація нематеріальних активів / А.В. Гусь // Правова держава: історія, сучасність та перспективи формування в Україні: тези доп. Міжнародної науково-практичної конференції. – Ужгород, 2013. – С. 85-87.
 123. Гусь А.В. Поняття та ознаки нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання // Вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. – 2012. – № 19. Том 2. – С. 182-184.
 124. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій: Закон України від 14 вересня 2006 року // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 45. – Ст. 434.
 125. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2013 року № 611 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 57. – Ст. 2076.
 126. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе /С.Ф. Кечекьян; отв. ред. М.С. Строгович. – М.: Изд-во АН СССР, 1958. – 187 с.
 127. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина – М.: Юрид. лит., 1974. – 340 с.
 128. Щербина В.С. Суб'єкти господарського права: монографія / В.С.Щербина. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 264 с.
 129. Про зовнішньоекономічну діяльність: Закон України від 16 квітня 1991 року // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 29. – Ст. 377.

-
130. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України: Закон України від 04 січня 2002 року // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 11. – Ст. 205.
 131. Щербина В.С. Хотіли, як краще... а вийшло, як завжди / В.С.Щербина, О.І. Ющик // Юридичний вісник України. – 2005. - № 45. Юрінком Інтер [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.yurincom.com/ua/legal_bulletin_of_Ukraine/archive/?aid=1059&jid=139.
 132. Господарський процесуальний кодекс України від 6 листопада 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. - № 6. – Ст. 56.
 133. Про порядок державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності: постанова Кабінету Міністрів України від 25 травня 1998 року № 740 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 21. – С. 33.
 134. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців: Закон України від 15 травня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 31-32. – Ст. 263.
 135. Щербак І.А. Правове регулювання господарських відносин за участі відокремлених підрозділів підприємств: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Ірина Анатоліївна Щербак; НАН України, Інститут економіко-правових досліджень. - Донецьк, 2009. - 20 с.
 136. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи : наказ Міністерства фінансів України від 07 листопада 2011 року № 1395 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 100. – С. 279. – Ст. 3689.

-
137. Гусь А.В. Щодо аналізу правового статусу учасників правовідносин із нематеріальними активами / А.В. Гусь // Закон и жизнь. – 2013. – № 8. – С. 121-125.
 138. Карпенко Д. Правові питання взаємовідносин, пов'язаних із створенням службових винаходів /Д. Карпенко, В. Клявлін, О. Святоцький, Л. Федченко // Право України, 1998. – № 9. – С. 34-37.
 139. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України / кол. авт. : Г.Л. Знаменський, В.В. Хахулін, В.С. Щербина та ін.; за заг. ред. В.К. Мамутова. – К.: Юрінком Інтер, 2004. – 688 с.
 140. Про природні монополії: Закон України від 20 квітня 2000 року // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 30. – Ст. 238.
 141. Про захист прав споживачів: Закон України від 12 травня 1991 року // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1991. – № 30. – Ст. 379.
 142. Хозяйственный кодекс Украины: ком. – Х.: ООО Одиссей, 2004. – 232 с.
 143. Про видавничу справу: Закон України від 5 червня 1997 року // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 32. – Ст. 206.
 144. Про житлово-комунальні послуги: Закон України від 24 червня 2004 року // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 47. – Ст. 514.
 145. Про теплопостачання: Закон України від 2 червня 2005 року // Відомості Верховної Ради України. – 2005. – № 28. – Ст. 373.
 146. Право інтелектуальної власності: підручн. для студ. вищих навч. закладів / за ред. О.А. Підпригори, О.Д. Святоцького. – К.: Видавничий Дім «Ін Юре», 2002. – 624 с.

-
147. Цыбулёв П.М. Оценка интеллектуальной собственности. – К.: Институт интеллектуальной собственности и права. – 2003. – 186 с.
 148. Астахов В.П. Учёт нематериальных активов: метод. материалы к курсу / В.П. Астахов. - Ростов-на-Дону: Изд-во РГУ, 2001.
 149. Назарбаева І. Нематеріальні активи: непростий шлях до визнання / І. Назарбаева // Збірник систематизованого законодавства. – 2009. – Вип. 6. – С. 91-96.
 150. Англо-український словник / укладач М.І. Балда. – К., 1996. – С. 490.
 151. Качалин В. Финансовый учёт и отчётность в соответствии со стандартами GAPP / В. Качалин. – М.: Дело, 1998. – 432 с.
 152. Українська Радянська Енциклопедія. – Т. 5. / за ред. М. Бажана. - К.: Поліграфкнига, 1980. – 622 с.
 153. Большая советская энциклопедия. Т. 17. Моршин – Никиш / глав. ред. А. М. Прохоров. 3-е изд.– М.: Сов. энциклопедия, 1978. – 616 с.
 154. Нашкерська Г. Оцінка нематеріальних активів / Г. Нашкерська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №11. – С. 23-30.
 155. Грачова Р. Нематеріальні активи в бухгалтерському обліку / Р. Грачова // Дебет-Кредит. – 2007. – № 31. – С. 29-36.
 156. Іванець О.І. Удосконалення класифікації нематеріальних активів / О.І. Іванець // Держава та регіон. – 2006. – № 2. – С. 318-321.
 157. Гусь А.В. Ідентифікація нематеріальних активів – основний критерій їх визнання / А.В. Гусь // Ак-

-
- туальні проблеми природничих та гуманітарних наук у дослідженнях молодих учених «Родзинка – 2013»: тези доп. XV Всеукраїнської наукової конференції молодих вчених. – Черкаси, 2013. – С. 32-34.
158. Банасько Т. Проблеми та перспективи дослідження нематеріальних активів в Україні / Т. Банасько // Економіст. – 2010. – № 2. – С. 30-33.
159. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2013 року № 611 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 57. – Ст. 2076.
160. Солодченко І. Нематеріальні активи // Школа бухгалтера. – 2005. – № 6. /Дебет-Кредит [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/3cid0101.html>.
161. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 року № 415 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 22. – Ст. 1681.
162. Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій в галузі зовнішньоекономічної діяльності: Закон України від 23 грудня 1998 року // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 5-6. – Ст. 44.
163. Луць В.В. Контракти у підприємницькій діяльності / В.В. Луць. – К.: Юрінком-Інтер, 1999. – 556 с.
164. Теньков С. Договори не только для того, чтобы их нарушают (договоры бартера) / С. Теньков // Всё о бухгалтерском учёте. – 1999. – № 79. – С. 28.
165. Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності: Указ Президента України від

-
- 23 липня 1998 року № 817/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 30. – С. 2.
166. Гражданский кодекс Российской Федерации от 26 января 1996 года № 14-ФЗ Часть вторая / «Российская газета» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rg.ru/2008/05/22/gk-2-dok.html>.
167. Про благодійну діяльність та благодійні організації: Закон України від 5 липня 2012 року // Офіційний вісник України. – 2013. – № 9. – Ст. 325.
168. Кнухова М. З. Оценка нематериальных активов / М.З. Кнухова // Современный бухучёт. – 2007. – № 5. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.biz-tender.com/about/clauses_about_an_estimation_of_the_enterprises/ocenka-nematerialnyh-aktivov – Загл. с экрана
169. Аксёнов А. И. Оценка нематериальных активов при объединении компаний / А. И. Аксёнов // Финансовый менеджмент. – 2006. – № 5. – С. 46-57.
170. Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 р. № 2768-III // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 3-4. – Ст. 27.
171. Про акціонерні товариства: Закон України від 17 версняя 2008 року // Відомості Верховної Ради України. – 2008. – № 50-51. – Ст. 384.
172. Про господарські товариства : Закон України від 19 версняя 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 49. – Ст. 682.
173. Про страхування: Закон України від 7 березня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 18. – Ст. 78.

-
174. Про банки і банківську діяльність: Закон України від 07.12.2000 р. № 2121-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 5-6. – Ст. 30.
 175. Корпоративне право України: підручник / В.В. Луць, В.А. Васильєва, О.Р. Кібенко, І.В. Спасибо-Фатєєва [та ін.]; за заг. ред. В.В. Луця. – К.: Брінком Інтер, 2010. – 384 с.
 176. Про внесення змін та визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Цивільного кодексу України: Закон України від 27 квітня 2007 року // Відомості Верховної Ради України. – 2007. – № 33. – Ст. 440.
 177. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо сприяння будівництву: Закон України від 16 вересня 2008 року // Відомості Верховної Ради України. – 2008. – № 48. – Ст. 358.
 178. Про оренду землі: Закон України від 6 жовтня 1998 року // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 46-47. – Ст. 280.
 179. Ухвала Вищого спеціалізованого суду України з розгляду цивільних і кримінальних справ від 07 грудня 2011 року по справі 6-28568св11 [Електронний ресурс] / Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/20205889>.
 180. Узагальнення судової практики Верховного суду України від 24 листопада 2008 року «Практика розгляду судами цивільних справ про визнання правочинів недійсними» // Вісник Верховного суду України. – 2009. – № 1. – С. 22.
 181. Рішення Господарського суду Житомирської області за справою № 17/5007/830/12 від 2 жовтня

-
- 2012 року [Електронний ресурс] / Єдиний державний реєстр судових рішень. – Режим доступу: <http://reyestr.court.gov.ua/Review/26385163>.
182. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень: Закон України від 1 липня 2004 року // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 51. – Ст. 553.
183. Гусь А.В. Особливості внесення нематеріальних активів до статутного капіталу господарських товариств / А.В. Гусь // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія Право. – 2013. – № 21. Том 2. – С. 34-37.
184. Коссак В.М. Іноземні інвестиції в Україні: цивільно-правовий аспект / В.М. Коссак. – Львів, 1996 – 216 с.
185. Довгерт А.С. Спільна діяльність / А.С. Довгерт // Цивільне право. – К., 1996. – Ч. 2. – 480 с.
186. Саниахметова Н.А. Учредительный договор / Н.А. Саниахметова // Бизнес. – 1995. – № 10. – С. 12-23.
187. Новосельцев О. Аудит интеллектуальной собственности / О. Новосельцев // Интеллектуальная собственность. – 1994. / № 11 – 12. – С. 5/8.
188. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва: Закон України від 21 квітня 2011 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 43. – Ст. 446.
189. Шевчук С.Р. Особливості внесення до спільної господарської діяльності вкладів діловою репутацією, діловими зв'язками та іншими нематеріальними активами / С.Р. Шевчук // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 2. – С. 167-170.

-
190. Резнікова В.В. Ділова репутація, ділові зв'язки та інші нематеріальні активи як вклади до спільної господарської діяльності у формі простого товариства / В.В. Резнікова // Підприємництво, господарство і право. – 2004. – № 12. – С. 100-103.
 191. Про приватизацію державного майна: Закон України від 4 березня 1992 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 24. – Ст. 348.
 192. Про затвердження методики оцінки вартості майна під час приватизації: постанова Кабінету Міністрів України від 15 серпня 1996 р. № 961 // Урядовий кур'єр, 05.09.1996.
 193. Про заходи щодо забезпечення прав громадян на використання приватизаційних майнових сертифікатів: Указ Президента України від 26.11.1994 р. № 699/94 // [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/699/94>.
 194. Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом: Закон України від 14.05.1992 р. № 2343-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 31. – Ст. 440.
 195. Про затвердження Порядку експертної оцінки нематеріальних активів : наказ Фонду державного майна та ГКНТ України від 27.07.1995 № 969/97 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0292-95>.
 196. Про затвердження методики оцінки вартості об'єктів приватизації: постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.1995 № 36 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/36-95-%D0%BF>.

-
197. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Фонду державного майна України, Державного комітету з питань науки і технологій від 27 липня 1995 року № 969/97: наказ Фонду державного майна України від 05.06.2013 № 775/685 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 56. – С. 164. – Ст. 2035.
 198. Положення про конкурсний відбір суб'єктів оціночної діяльності, затв. наказом Фонду державного майна України від 29.08.2011 р. № 1270 // ОВУ. – 2011. – № 73. – Ст. 2763.
 199. Про затвердження Порядку проведення аукціонів з продажу спеціальних дозволів на користування надрами: постанова Кабінету Міністрів України від 30 травня 2011 р. № 594. // Офіційний вісник України. – 2011. – № 44. – Ст. 1783.
 200. Про угоди про розподіл продукції: Закон України від 14.09.1999 р. № 1039-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 44. – Ст. 391.
 201. Про затвердження Порядку надання спеціальних дозволів на користування надрами: постанова Кабінету Міністрів України від 30 травня 2011 р. № 615. // Офіційний вісник України. – 2011. – № 45. – Ст. 1832.
 202. Про врегулювання питань щодо спеціального використання лісових ресурсів: постанова Кабінету Міністрів України від 23 травня 2007 р. № 761. // Офіційний вісник України. – 2007. – № 39. – Ст. 1550.
 203. Про затвердження Правил використання корисних властивостей лісів: наказ Міністерства аграрної політики та продовольства України

-
- від 14.08.2012 р. № 502 // Офіційний вісник України. – 2012. – № 69. – Ст. 2834.
204. Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459 : постанова Кабінету Міністрів України від 13.03.2002 р. № 321 // Офіційний вісник України. – 2002. - № 12. – Ст. 590.
205. Про затвердження Типового договору оренди водних об'єктів: постанова Кабінету Міністрів України від 29.05.2013 р. № 420 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 47. – Ст. 1692.
206. Про аквакультуру: Закон України від 18.09.2012 року № 5293-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 79. – Ст. 3193.
207. Про мисливське господарство та полювання: Закон України від 22.02.2000 р. № 1478-III // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 18. – Ст. 132.
208. Про затвердження Порядку здійснення любительського і спортивного рибальства: постанова Кабінету Міністрів України від 18.07.1998 р. № 1126 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 29. – С. 67.
209. Про рибне господарство, промислове рибальство та охорону водних біоресурсів: Закон України від 08.07.2011 р. № 3677-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 17. – Ст. 155.
210. Про затвердження Положення про порядок розпорядження геологічною інформацією : постанова Кабінету Міністрів України від 13.06.1995 р.

-
- № 423 // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/423-95-%D0%BF>.
211. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів: наказ Міністерства фінансів України від 22.11.2004 р. № 732 (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 14 грудня 2004 р. № 1580/10179) // Офіційний вісник України. – 2004. – № 50. – Ст. 3301.
 212. Про Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 року № 69 // Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/423-95-%D0%BF>
 213. Про затвердження Порядку списання об'єктів державної власності: постанова Кабінету Міністрів України № 1314 від 8 листопада 2007 р. // Офіційний вісник України. – 2007. – № 86. – Ст. 3168.
 214. Ромашкина Р.К. Оценка стоимости объектов интеллектуальной собственности вузов /Р.К. Ромашкина//Вестник НГУЭУ. –2009. – № 1. – С. 33-41.
 215. Бланк И.А. Управление активами и капиталом предприятия / И.А. Бланк. – К., 2003. – 448 с.
 216. Лобач Б.А. Учёт и использование объектов промышленной собственности в роли нематериальных активов как элемент государственной политики в области промышленной

-
- собственности / Б.А. Лобач // Современные проблемы, методы и практика определения стоимости объектов интеллектуальной собственности в Российской Федерации: тез. докл. науч.-практ. конф., Москва, 26-27 сентября 1995 г. – М., 1995. – С. 8-15.
217. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року № 92 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 21. – Ст. 871.
218. Лынный Н. Международные стандарты оценки и сертификации стоимости объектов ИС / Н. Лынный // Интеллектуальная собственность. – 2006. - № 9-10. – С. 2-6.
219. Крайнев П. Законодавче регулювання питань, що стосуються оцінки вартості нематеріальних активів / П. Крайнев, О. Святоцький, Л. Федченко // Право України. – 1998. – № 8. – С. 50-57.
220. Про затвердження Порядку визначення оціночної вартості об'єктів права інтелектуальної власності, що перебувають у державній власності або були створені (придбані) за державні кошти, з метою зарахування на бухгалтерський облік : наказ Фонду державного майна від 13.12.2005 р. № 3162 // Офіційний вісник України. – 2006. – № 17. – Ст. 1302.
221. Щодо зарахування на бухгалтерський облік об'єктів права інтелектуальної власності : лист Державної казначейської служби України від 24.10.2013 р. № 17-08/206-26318 // [Електронний ресурс] / ЛігаЗакон [сайт]. – Режим доступу: // http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU1346.html.

-
222. Груздова Т.В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) / Т.В. Груздова // Український соціум. – 2011. – № 3 (38). – С. 99-112.
223. Нагорняк Г. Особливості оцінювання вартості прав на об'єкти права інтелектуальної власності / Г.Нагорняк, І.Нагорняк // Галицький економічний вісник. – 2011. – №2(31). – С. 87-99.
224. Груздова Т.В. Поняття та оцінка нематеріальних активів (об'єктів інтелектуальної власності) / Т.В. Груздова // Український соціум. – 2011. – № 3 (38). – С. 99-112.
225. Банасько Т.М. Оцінка нематеріальних активів для потреб обліку / Т.М.Банасько // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. – 2009 – № 3 (15). – С. 76-83.
226. Методика (основные положения) определения экономической эффективности использования в народном хозяйстве новой техники, изобретений и рационализаторских предложений (утв. постановлением ГКНТ СССР, Госпланом СССР, Академией Наук СССР, Госкомизобретений СССР от 14.02.1977 г. № 48/16/13/3 [Електронний ресурс] / BestPravo [сайт] – Режим доступу: // <http://russia.bestpravo.ru/ussr/data03/tex14194.htm>.
227. Йохна М.А. Економіка і організація інноваційної діяльності: навч. посібник / М.А. Йохна, В.В. Стаднік. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2005. – 400 с.
228. Аксёнов А.П. Нематериальные активы: структура, оценка, управление: учеб.-метод. пособие / А.П. Аксёнов. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 192 с.

-
229. Про затвердження Методики оцінки майнових прав інтелектуальної власності : наказ Фонду державного майна від 25.06.2008 р. № 740 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 60. – Ст. 2042.
230. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку та оцінки прав на об'єкти інтелектуальної власності в бюджетних установах [Електронний ресурс] / Облік і фінанси АПК [сайт] – Режим доступу: // [http:// magazine.faaf.org.ua/content/view/749/37/](http://magazine.faaf.org.ua/content/view/749/37/).
231. Добрякова Н.И. Интеллектуальный капитал вуза: юридические аспекты / Н.И. Добрякова // Человеческий капитал и профессиональное образование. – 2012. – № 3 (3). – С. 44-48.
232. Інтеграція в європейський освітній простір: здобутки, проблеми, перспективи: монографія / за заг. ред. Ф.Г. Вашука. – Ужгород : ЗақДУ, 2011. – 560 с.
233. Жураковська І.В. Документування операцій з об'єктами інтелектуальної власності / І.В. Жураковська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 46-55.
234. Інструкція щодо заповнення форм первинної облікової документації з обліку об'єктів права інтелектуальної власності (винаходів, корисних моделей, промислових зразків, компонувань (топографій) інтегральних мікросхем і раціоналізаторських пропозицій): затверджена наказом Державного комітету статистики України від 10 серпня 2004 року № 469 (zareєстровано в Міністерстві юстиції України 27 серпня 2004 р. № 1054/9653) // Офіційний вісник України. – 2004. – № 35. – Ст. 2362.

-
235. Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів : наказ Міністерства фінансів України № 732 від 22.11.2004 року (zareestrovano в Міністерстві юстиції України 14 грудня 2004 р. № 1580/10179) // Офіційний вісник України. – 2004. – № 50. – Ст. 3301.
236. Про насіння і садівний матеріал: Закон України від 26 грудня 2002 року № 411-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 13. – Ст. 92. – (зі змін. та допов.).
237. Про племінну справу у тваринництві : Закон України від 15 грудня 1993 року № 3691 XII // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 2. – Ст. 7. – (зі змін. та допов.).
238. Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств і організацій : постанова Держкомстату СРСР № 241 від 28 грудня 1989 року [Електронний ресурс] Верховна Рада України. Законодавство України. – Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0241697-89>.
239. Про затвердження типових форм первинного обліку основних засобів: наказ Міністерства статистики України № 352 від 29 грудня 1995 року [Електронний ресурс] Ліга:Закон.– Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN321.html.
240. Воронина Л.И. Учёт нематериальных активов: учебное пособие / Л.И.Воронина – М.: Изд-во Эксмо, 2005. – 240 с.
241. Бразілій Н.М. Документальне оформлення наявності та руху нематеріальних активів / Н.М. Бра-

-
- зілій // Вісник Сумського державного університету. Серія Економіка. – 2006. – №1 – С. 148-154.
242. Гуцаленко Л.В. Документування операцій з нематеріальними активами у науково-дослідних господарствах / Л.В. Гуцаленко, І.М. Лепетан // Економіка АПК. – 2010. – № 3. – С. 36-40.
243. Гусь А.В. Правове регулювання документування операцій з нематеріальними активами / А.В. Гусь // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія «Юриспруденція». – 2013. – № 6/2. – С. 11-13.
244. Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс] Яндекс словари.
245. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика: дис. канд. екон.наук. / Світлана Володимирівна Шульга. – Київ, 2006. – 256 с.
246. Плотникова Л.А. Нематериальные активы: обзор международного опыта и перспективы развития / Л.А. Плотникова, А.Е. Каспин // Международный бухгалтерский учёт. – 2006. – № 4. – С. 30-39;
247. Зубилевич С. Учёт нематериальных активов / С. Зубилевич // Бухгалтерский учёт и аудит (рус.). – 2001. – № 10. – С. 3-13.
248. Пожарская Л. Проблемы признания и классификации нематериальных активов / Л. Пожарская // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2012. – № 2. – С. 24-28.
249. Edvinsson L Intellectual Capital: realizing your companys true value by finding its hidden brainpower / L. Edvinsson, M. Malone – New York: Harper Collins buiness, 1997. – 372 p.

-
250. Брукинг Э. Интеллектуальный капитал /Э.Брукинг. – СПб.: Изд-во Питер, 2001. – 288 с.
 251. Mayo A. The Human Value of the Enterprise / A. Mayo, N. Brealey.-L.: Nicholas Brealey publishing, 2001. – 307 p.
 252. Ahonen G. Generative and Commercially Exploitable Assets / G. Ahonen // Eds J.E. Grojer and H Stolowy // Classification Intagibles. – France: Group НЕС, Jour-en Josas, 2002. – P. 206 – 213.
 253. Andrissen D. Weightless Wealth: Find Your Real Value In A Future Of Intangible Assets / D. Andrissen, R. Tissen. – L.: Financial Times and Prentice-Hall, 2005. – 256 p.
 254. Kaplan R.S. Измерение стратегической готовности нематериальных активов / пер. М.М. Смирнова, ред. И.Н. Баранов / R.S. Kaplan, D.P. Norton // Российский журнал менеджмента. – 2004. – Т.2. – № 3. – С. 85-104.
 255. Corado C. Measuring Capital and Technology: An Explanded Framework./ C. Corrado, Ch. Hulten, D. Sichel // NBER Chapters // National Bureau of Economic Research, Inc. – N.Y., L.: M.E. Sharpe, Inc. – 2005. – P. 11-46.
 256. Reilly R. and Shweih R. Valuing Intangible Assets. – N.Y.: McGraw-Hill, 1999. – 518 p.
 257. Zareer Parvi. Valuation of Intellectual Property Assets. The Foundation for Risk Management and Financing. Pricewaterhouse-Coopers LLP, 1999. –32 p.
 258. Банасько Т.М. Бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів: оцінка та порядок відображення: автореферат дис.. канд. екон. наук.: спец. 08.00.09 / Тетяна Миколаївна Банасько; Житомир. держ. технолог. ун-т. - Житомир, 2010. – 19 с.

-
259. Криштопа І.І. Методика та організація обліку та контролю нематеріальних активів: автореф. дис. канд. екон. наук.: спец. 08.00.09. / Ірина Ігорівна Криштопа; ДВНЗ «КНЕУ ім. В.Гетьмана». - К., 2008. – 20 с.
260. Лепетан І.М. Облік і контроль нематеріальних активів у науково-дослідних господарствах: автореф. дис. канд. екон. наук.: спец. 08.00.09. / Інна Михайлівна Лепетан; НАН України, ННЦ «Інст. аграрн. економ.». - К., 2010. – 19 с.
261. Мельник Л.Ю. Управління нематеріальними активами та ефективність їх використання на підприємствах АПК: автореф. дис... канд. екон. наук.: спец. 08.00.04. / Людмила Юріївна Мельник; Дніпроп. держ. аграрн. ун-т. - Дніпропетровськ, 2008. – 23 с.
262. Киричок О.В.Формування ресурсного потенціалу сільськогосподарських підприємств з урахуванням нематеріальних активів: автореферат дис.. канд. екон. наук / Олена Валеріївна Киричок.– Суми, 2011. – 22 с.
263. Слободянюк Н.О. Формування системи управління нематеріальними активами промислових підприємств: автореферат дис.. канд. екон. наук /Н.О. Слободянюк.– Маріуполь, 2010. – 20 с.
264. Шульга С.В. Облік і аудит нематеріальних активів: теорія, організація, методика : автореф. дис.. канд. екон. наук. / Світлана Володимирівна Шульга – Київ, 2006. – 23 с.
265. Бразілій Н. М. Облік і аудит нематеріальних активів (на прикладі підприємств харчової промисловості). автореферат дис.. канд. екон. наук / Наталія Миколаївна Бразілій. – К., 2007. – 24 с.

-
266. Трофимова Н.А. Бухгалтерский учет нематериальных активов на предприятиях машиностроения: автореф. дис... канд. экон. наук / Нина Александровна Трофимова. - Новосибирск, 2009. - 16 с.
267. Сопко В. Бухгалтерский учёт нематериальных активов / В. Сопко // Бухгалтерский учёт и аудит. - 1994. - № 7. - С. 4-7.
268. Гусь А.В. Право интеллектуальной собственности как элемент нематериальных активов / А.В. Гусь // Проблеми та перспективи удосконалення управління інтелектуальною власністю: тези доп. Всеукраїнської науково-практичної конференції. - Полтава, 2013. - С. 52-55.
269. Общероссийский классификатор основных фондов, утвержденный постановлением Госстандарта РФ от 26 декабря 1994 г. № 359 [Электронный ресурс] / Консультант Плюс – Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=23355>.
270. Торговельне законодавство Німеччини № 266 SSAP 12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://consulting.ru/econs_wp_2532
271. Гусь А.В. Структура нематеріальних активів / А.В. Гусь // Правове життя: сучасний стан та перспективи розвитку: тези доп. ІХ Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених. – Луцьк, 2013. – С. 212-214.
272. Булатов Є.В. Класифікація нематеріальних активів суб'єктів господарювання / Є.В. Булатов, А.В. Гусь // Економіка і право. – 2013. – № 1. – С. 51-58.
273. Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Мі-

-
- ністерства фінансів України № 372 від 18.03.2011 року // Офіційний вісник України. – 2011. – № 28. – Ст. 2804.
274. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sips.gov.ua/ua/vsjogo8>
275. Любенюк Н.В. Інтелектуальна власність як складова інтелектуального капіталу в теорії бухгалтерського обліку / Н.В. Любенюк // Економічний аналіз. – 2010. – № 9. – С. 112-115.
276. Про затвердження умов, тривалості, порядку надання та оплати творчих відпусток : постановва Кабінету Міністрів України від 19.01.1998 р. № 45 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 3. – Ст. 105.
277. Гаврилов Э.П. Авторское право. Издательские договоры. Авторский гонорар / Э.П. Гаврилов. – М.: Юридическая литература, 1988. – 167 с.
278. Сергеев А. П. Право интеллектуальной собственности в Российской Федерации: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Проспект, 2003. – 752 с.
279. Про наукову і науково-технічну діяльність: Закон України від 13.12.1991 р. № 1977-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 12. – Ст. 165.
280. Про затвердження Порядку формування і виконання замовлення на проведення фундаментальних наукових досліджень, прикладних наукових досліджень та виконання науково-технічних (експериментальних) розробок за рахунок коштів державного бюджету: постановва Кабінету Міністрів України від 25.08.2004 р. № 1084 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 34. – Ст. 2252.

-
281. Ландин А.В. Охрана результатов НИОКР в качестве научных произведений / А.В.Ландин // Патенты и лицензии. – 2009 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://rbis.su/article.php?article=226>.
282. Липщик Д. Авторское право и смежные права / Д. Липщик ; пер. с фр., предисловие М. Федотова. – М. : Ладомир; ЮНЕСКО, 2002. – 788 с.
283. Інформація про науковий звіт 2013 року ДВНЗ «Ужгородський національний університет» [Електронний ресурс]: Режим доступу: <http://www.uzhnu.edu.ua/uk/infocentre/807>
284. Ионас В.Я. Критерий творчества в авторском праве и судебной практике / В.Я. Ионас. – М., 1963. – 137 с.
285. Про затвердження Порядку присудження наукових ступенів і присвоєння вченого звання старшого наукового співробітника: постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.2013 р. № 567 // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 64.– Ст. 2238.
286. Волков Ю.Г. Диссертация. Подготовка, защита, оформление: практич. пособие / Ю.Г. Волков; под ред. Н.И. Загузова. - М., 2001. - 214 с.
287. Дружинина Ю.Ф. Произведения науки гражданского права как объект авторского права / Ю.Ф. Дружинина // Вестник Томского государственного университета. – 2008. – № 313. – С. 112-114.
288. Бернська конвенція про охорону літературних і художніх творів до об'єктів авторського права: Конвенція, міжнародний документ від 24.07.1971 р. // Офіційний вісник України. – 2007. – № 75. – Ст. 2809.

-
289. Про застосування судами норм законодавства у справах про захист авторського права і суміжних прав : постанова Верховного Суду України від 04.06.2010 р. № 5 // Вісник Верховного Суду України. – 2010. – № 6. – С. 4.
290. Гусь А.В. Особливості елементного складу нематеріальних активів у складі майна ДВНЗ / А.В. Гусь // Право і суспільство. – 2014. – № 6-1.
291. Про затвердження мінімальних ставок винагороди (роялті) за використання об'єктів авторського права і суміжних прав : постанова Кабінету Міністрів України від 18.01.2003 р. № 72 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 4. – Ст. 129.
292. Видання Навчально-наукового інституту євроінтеграційних досліджень Ужгородського національного університету: довідник / уклад. І.В. Артьомов. – Ужгород: ДВНЗ «УжНУ», 2014. – 120 с.
293. Литвин С.Й. Право sui generis на неоригінальні бази даних: проблемні питання визначення змісту / С.Й. Литвин [Електронний ресурс] / Центр інтелектуальної собствениності [сайт]. – Режим доступу: <http://www.cip.in.ua/r10870/>
294. Про захист персональних даних: Закон від 01.06.2010 р. № 2297-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 34. – Ст. 481.
295. Аноприенко А.Я. Информационное обеспечение деятельности университета в условиях открытого общества / А.Я. Аноприенко, Е.А. Башков, А.А. Минаев // Донбасс-2020: наука и техника производству : материалы II науч.-практ. конф. (Донецк, 30-31 мая 2006 г.) – Донецк: ДонНТУ, 2006. – С. 34-37.

-
296. Шелестова А.М. Веб-сайт ВНЗ як комунікаційне середовище функціонування електронної навчальної документації / А. М.Шелестова // Бібліотекознавство. Документознавство. Інформологія. - № 4. -2011. - С. 47-53
297. Щодо операції з придбання програмного забезпечення: лист Державного казначейства України від 19 травня 2005 року № 07-04/1005-4111 [Електронний ресурс] / ЛігаЗакон [сайт]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DKU0188.html
298. Про затвердження Порядку інформаційного наповнення і технічного забезпечення Єдиного веб-порталу органів виконавчої влади : наказ Державного комітету інформаційної політики, телебачення і радіомовлення України, Державного комітету зв'язку та інформатизації України від 25 листопада 2002 року № 327/225 // Офіційний вісник України. – 2003. – № 2. – С. 159. – Ст. 49.
299. Положення про свідоцтво на раціоналізаторську пропозицію, затверджене наказом Держпатенту від 22 серпня 1995 року № 129 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0323-95>.
300. Паризька конвенція з охорони прав промислової власності від 20 березня 1883 року // Зібрання чинних міжнародних договорів України. – 1990. – № 1. – С. 320.
301. Безух О.В. Захист від недобросовісної конкуренції у сфері промислової власності: автореф. дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.04 / Олександр Васильович Безух ; НАН України. Ін-т екон.-прав. дослідж. - Донецьк, 2001. - 19 с.

-
302. Про захист від недобросовісної конкуренції: Закон України від 7 червня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 36. – Ст. 164.
303. Студінський В.А. Бренд в сфері освіти: міфи та реальності / В.А.Студінський // Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Україна в умовах глобальної конкуренції: стратегія випереджаючого розвитку», 22-24квітня2010року,Донецьк:ДРУК-ІНФО,2010.– С. 279-281.
304. Українська наука отримає найменшу суму із бюджету за всі роки незалежності [Електронний ресурс] / Голос Інфо [сайт] – Режим доступу: // <http://golos-info.com.ua/?p=5962>.
305. Бенедик Ю.Ю. Вплив бренду державного вищого навчального закладу України на його фінансову стійкість / Ю.Ю. Бендик // Фінансова система України. Збірник наукових праць. – № 14. – С. 94-101.
306. Значення функції використання товарних знаків (торгових марок) [Електронний ресурс] / Патентний повірений [сайт]. – Режим доступу://http://www.tm24.com.ua/ua/details/page_131/
307. Торгова марка продукції НУБіП України [Електронний ресурс] / Студентство НУБіП [сайт] – Режим доступу: // <http://studnubip.com/projects/tm/>
308. Проект: толстовки, футболки, чашки с символікой НУБіП України / [Електронний ресурс] / Атрибутика НУБіП України [сайт] – Режим доступу: // <http://store.studnubip.com/project/>
309. Князев С.І. Проблеми правового використання «ноу-хау» в Україні / С.І. Князев // Юридичний журнал. – 2007. – № 12. – С. 42-54.

-
310. О коммерческой тайне: федеральный Закон Российской Федерации от 29 июля 2004 года [Электронный ресурс] / Российская газета. – Режим доступа: <http://www.rg.ru/2004/08/05/taina-doc.html>
311. Про інвестиційну діяльність: Закон України від 18 вересня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 47. – Ст. 646.
312. Любенюк Н.В. Проблеми визнання інтелектуальної власності як елементу нематеріальних активів підприємства / Н.В. Любенюк // Фінанси, облік і аудит. – 2009. - № 14. – С. 263-269.
313. Дідук А.Г. Правовий режим конфіденційної інформації: цивільно-правовий аспект: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.03 / А.Г. Дідук; Харк. нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2008. – 21 с.
314. Сляднева Г.О. Право суб'єкта господарювання на комерційну таємницю та його захист: автореф. дис... канд. юрид. наук: спец.12.00.04 / Ганна Ованесівна Сляднева; НАН України. Ін-т екон.-прав. дослідж. – Донецьк, 2005. – 16 с.
315. Топалова Л.Д. Правовий режим комерційної таємниці: автореф. дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.04 / Людмила Дмитрівна Топалова ; НАН України. Ін-т екон.-прав. дослідж. – Донецьк, 2006. - 20 с.
316. Про науково-технічну інформацію: Закон України від 25.06.1993 р. -№ 3322-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 33. – Ст. 345.
317. Гусь А.В. Право користування у структурі нематеріальних активів / А.В. Гусь // «Актуальні проблеми реформування земельних, екологічних, аграрних та господарських правовідносин»: тези

-
- доп. Міжнародної науково-практичної конференції. – Хмельницький, 2013. – С. 392-395.
318. Криштопа І.І. Класифікація нематеріальних активів / І.І. Криштопа // Держава та регіони. – 2009. – № 3. – С. 76-82.
319. Ягнюк В.А. Особенности признания нематериальными активами права пользования и права на осуществление деятельности / В.А. Ягнюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2010. – № 6. – С. 27-31.
320. Хозяйственное право Украины: учебник / под ред. А.С. Васильева, О.П.Подцерковного. – Х.: ООО Одиссей, 2005. – 464 с.
321. Зинченко С.А. Собственность – свобода – право / С.А.Зинченко, Н.С.Бондарь. – Ростов н / Д: Изд-во Рост. ун-та, 1995. – 160 с.
322. Про здійснення державних закупівель: Закон України від 1 червня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 33. – Ст. 471.
323. Рішення Конституційного Суду України від 22 вересня 2005 року № 5-рп /2005 // Офіційний вісник України. – 2005. – № 39. – С. 95. – Ст. 290.
324. Про охорону навколишнього природного середовища: Закон України від 25 червня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 41. – Ст. 546.
325. Водний кодекс України від 6 червня 1995 року // Відомості Верховної Ради України. – 1995. – № 24. – Ст. 189.
326. Лісовий кодекс України від 21 січня 1994 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. - № 17. - Ст. 99.

-
327. Повітряний кодекс України від 19 травня 2011 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 48 – 49. – Ст. 536.
328. Кодекс України про надра від 27 липня 1994 року // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 36. – Ст. 340.
329. Про тваринний світ: Закон України від 13 грудня 2001 року // Відомості Верховної Ради України. – 2002. – № 14. – Ст. 97.
330. Про рослинний світ: Закон України від 9 квітня 1999 року // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 22-23. – Ст. 198.
331. Про охорону атмосферного повітря: Закон України від 16 жовтня 1991 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 50. – Ст. 678.
332. Про природно-заповідний фонд України: Закон України від 16 червня 1992 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 34. – Ст. 502.
333. Екологічне право України: підруч. для студ. юрид. спец. вищ. навч. закл. / за ред. А.П. Гетьмана та М.В. Шульги. – Х.: Право, 2009. – 328 с.
334. Стайнов П. Правовые вопросы защиты природы; пер. з болг. / П. Стайнов. – М.: Прогресс. – 1974. – 255 с.
335. Виноградов С. В. Международное право и охрана атмосферы / С. В. Виноградов ; отв. ред. Н. В. Захарова– М.: Наука. – 1987.
336. Бринчук М. М. Правовая охрана атмосферного воздуха / М. М. Бринчук. – М.: Наука, 1985. – 174 с.
337. Лушпаєв С.О. Питання правового регулювання використання атмосферного повітря / С.О. Луш-

-
- паєв // Форум права. - 2008. - № 3. – С. 343-346 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2008-3/08lsovar.pdf>.
338. Екологічне право : навч. посібник / за ред. проф. А.П. Гетьмана, М.В. Шульги, В.К. Попова. – Х.: Право, 2005. – 382 с.
339. Про затвердження Положення про порядок проведення конкурсу на право експлуатації міжнародної повітряної лінії: наказ Державної служби України з нагляду за забезпеченням безпеки авіації від 24 грудня 2004 року № 248 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 52. – С. 674. – Ст. 3473.
340. Про затвердження Положення про державний вищий навчальний заклад: постанова Кабінету Міністрів України від 05.09.1996 р. № 1074 // [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу: // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1074-96-%D0%BF>.
341. Крещенко І.Л. Ще раз про облік земельних ділянок / І.Л. Крещенко // [Електронний ресурс] / Державна фінансова інспекція [сайт]. – Режим доступу: // <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/47692>
342. Про затвердження деяких нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку бюджетних установ : наказ Міністерства фінансів України від 26 червня 2013 року № 611 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 57. – Ст. 2076.
343. Роз'яснення Державного казначейства України від 29.04.2005 №07-04/853-3685.

-
344. Саватьє Р. Теория обязательств, юридический и экономический очерк / Р. Саватьє. – М.: Прогресс, 1972. – 440 с.
345. Давидюк О.М. Технологія як об'єкт господарсько-правового регулювання: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.04 / Олександр Миколайович Давидюк ; Нац. юрид. акад. ім. Я.Мудрого. – Х., 2010. – 20 с.
346. Давидюк О.М. Господарсько-правове регулювання обігу технологій в Україні: перспективи доопрацювання // Вісник Національної юридичної академії України імені Ярослава Мудрого. – 2010. – № 1. – С. 151-157.
347. Падучак Б. Технологія як об'єкт цивільно-правових відносин / Б.Падучак // Теорія і практика інтелектуальної власності. – 2009. – № 5 – С. 54 – 59.
348. Про телекомунікацію: Закон України від 18 листопада 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 12. – Ст. 155.
349. Про затвердження Правил надання та отримання телекомунікаційних послуг : постанова Кабінету Міністрів України від 11 квітня 2012 р. №295//Офіційний вісник України. –2012. – №29. – С. 21. – Ст. 1074.
350. Про радіочастотний ресурс України: Закон України від 01 червня 2000 року // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36. – Ст. 298.
351. Шевченко Л.С. Сучасний університет: формування суспільної репутації / Л.С. Шевченко // Сучасні тенденції та актуальні питання соціально-економічного розвитку підприємств: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., тези доп. – Х. : ХНУ-БА, 2013. – Ч. 1. – С. 275-280.

-
352. Гусь А.В. Право на провадження діяльності як нематеріальний актив у складі майна суб'єктів господарювання / А.В. Гусь // Актуальні проблеми господарського та цивільного права у світлі модернізації системи законодавства України: тези доп. міжвузівської наукової конференції. – Донецьк, 2013. – С. 112-114.
353. Про ліцензування певних видів господарської діяльності: Закон України від 1 червня 2000 року // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 36. – Ст. 299.
354. Про ліцензування діяльності з надання освітніх послуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.08.2007 р. № 1019 // Офіційний вісник України. – 2007. – № 60. – Ст. 2379.
355. Про концесії: Закон України від 16 липня 1999 року // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 41. – Ст. 372.
356. Про концесії на будівництво та експлуатацію автомобільних доріг: Закон України від 14 грудня 1999 року // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 3. – Ст. 21.
357. Про особливості оренди чи концесії об'єктів паливно-енергетичного комплексу, що перебувають у державній власності: Закон України від 8 липня 2011 року // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 18. – Ст. 57.
358. Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, теплопостачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності: Закон України від 21 жовтня 2010 року // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 11. – Ст. 71.

-
359. Про реєстр концесійних договорів: постанова Кабінету Міністрів України від 18 січня 2000 року № 72 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 3. – Ст. 82.
360. Про затвердження Типового концесійного договору: постанова Кабінету Міністрів України від 12 квітня 2000 року // Офіційний вісник України. – 2000. – № 15. – Ст. 626.
361. Про затвердження Положення про порядок подання заяв до Антимонопольного комітету України про попереднє отримання дозволу на концентрацію суб'єктів господарювання (Положення про концентрацію): розпорядження Антимонопольного комітету України від 19 лютого 2002 року № 33-р // Офіційний вісник України. – 2002. – № 13. – Ст. 679.
362. Кравченко С.С. Юридична природа прав учасників господарських товариств: автореф. дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 / С.С.Кравченко; НАН України. Ін-т держави і права ім. В.М.Корецького. - К., 2007. - 18 с.
363. Саракун І.Б. Здійснення корпоративних прав учасниками (засновниками) господарських товариств (цивільно-правовий аспект): автореф. дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.03 / І.Б. Саракун ; НДІ приват. права і п-ва Акад. прав. наук України. – К., 2008. – 21 с.
364. Здійснення та захист корпоративних прав в Україні (цивільно-правовий аспект): монографія / за заг. ред.. В.В. Луця. – Тернопіль: підручники і посібники, 2007. – 320 с.
365. Про цінні папери та фондовий ринок: Закон України від 23 лютого 2006 року // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 31. – Ст. 268.

-
366. Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні: Закон України від 30 жовтня 1996 року // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 51. – Ст. 292.
367. Про національну депозитарну систему та особливості обігу цінних паперів: Закон України від 10 грудня 1997 року // Відомості Верховної Ради України. – 1998. – № 15. – Ст. 67.
368. Решетина Е.Н. Суррогат или ценная бумага? / Е.Н. Решетина // Хозяйство и право. – 2004. – № 6. – С. 7-12.
369. Про інформацію: Закон України від 2 жовтня 1992 року // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
370. Про обов'язковий примірник документів: Закон України від 9 квітня 1999 року // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 22-23. – Ст. 199.
371. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22 травня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36. – Ст. 275.
372. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22 травня 2003 року // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 36. – Ст. 276.
373. Про систему електронних підписів, що застосовується в межах Співтовариства : Директива Європейського парламенту та Ради від 13 грудня 1999 року № 1999/93/ЄС [Електронний ресурс] / Верховна Рада України [сайт]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_240.
374. Про електронний цифровий підпис: Модельний закон СНД від 9 грудня 2000 року [Електронний ресурс]

-
- / Юридична фірма Інтернет і Право. – Режим доступу: <http://www.internet-law.ru/intlaw/laws/cis-ecp.htm>.
375. Шевченко Я.М. Розвиток цивільного і трудового законодавства в Україні / Я.М.Шевченко, О.М. Малвко, А.Л. Салатко та ін. – Х.: Консум, 1999. – 272 с.
376. Белов В.А. Ценные бумаги в российском гражданском праве / В.А. Белов; под ред. проф. Е.А. Суханова. – М.: Учебно-консалтинговый центр «ЮрИнфоР», 1996. – 448 с.
377. Якимчук Н.Я. Правовий статус розпорядників бюджетних коштів в Україні: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: спец. 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Наталія Яківна Якимчук. Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2010. – 40 с.
378. Иванов С. Бухгалтерський і податковий облік "процентних" цінних паперів / С. Иванов, Л. Хоменко // Дебет Кредит. – 2001. – № 44. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtkt.com.ua/debet/ukr/2001/44/44pr10.html>.
379. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: наказ Міністерства фінансів України від 08 жовтня 1999 року № 237 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 43. – С. 118.
380. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції»: наказ Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 91 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 21. – С. 90. – Ст. 870.
381. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: на-

-
- каз Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 7. – С. 92. – Ст. 288.
382. Камышанский В.П. Право собственности: пределы и ограничения /В.П. Камышанский. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2000. – 303 с.
383. Малюга Л.В. Особисті немайнові права фізичних осіб в цивільному праві: теоретичні основи та проблеми правового забезпечення: автореф. дис... канд. юрид. наук : спец. 12.00.03. / Л.В. Малюга. – НАН України; Інститут держави і права імені В. М. Корецького. – К., 2004. – 22 с.
384. Цибульов П.М. Оцінка вартості гудвілу / П.М. Цибульов // Актуальные проблемы интеллектуальной собственности: получение прав на объекты интеллектуальной собственности, их охрана и защита: тез. докл. – К.: УкрИНТЭИ, 2000. – С. 135-139.
385. Безух О. Неправомірне використання ділової репутації в конкуренції / О.Безух // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 5. – С. 24-28.
386. Цират А.В. Франчайзинг и франчайзинговый договор /А.В. Цират. – К.: Истина, 2002. – 240 с.
387. Галянтич М. Захист ділової репутації – цивільно-правові проблеми / М.Галянтич, Г.Коваленко // Право України. - 2001. -№ 1. -С. 97-100.
388. Стефанчук Р.О. Захист честі, гідності та репутації в цивільному праві: монографія /Р.О. Стефанчук; Хмельницький ін-т регіонального управління та права. – К.: Науковий світ, 2001. – 306 с.

-
389. Жидкова Е.С. Співвідношення категорій «репутація», «гудвіл», «імідж», «реноме», «престиж» з категорією «ділова репутація» / Е.С. Жидкова // Проблеми правознавства та правоохоронної діяльності. Збірник наукових праць Донецького юридичного інституту Луганського державного університету внутрішніх справ. 2006. – № 1. – С. 297-305.
390. Хортюк О.В. Співвідношення понять «ділова репутація», «гудвіл», «імідж», «престиж», «реноме» / О.В. Хортюк // Часопис Київського університету права. – 2010. - № 4. – С. 211-214.
391. Коваль И.Ф. Право на деловую репутацию субъектов хозяйствования и его внесудебная защита от неправомерного использования: дис. ...канд. юрид. наук 12.00.04 / Ирина Федоровна Коваль; Донецкий национальный университет. – Донецьк, 2005. – 180 с.
392. Коваль И.Ф. Право на деловую репутацию субъектов хозяйствования и его внесудебная защита от неправомерного использования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук 12.00.04 / Ирина Федоровна Коваль; Институт экономико-правовых исследований НАН Украины. — Донецьк, 2005. – 24 с.
393. Про деякі питання практики застосування господарськими судами законодавства про інформацію: інформаційний лист Вищого господарського суду України від 28 березня 2007 року № 01-8/184 // Вісник господарського судочинства. – 2007. – № 3. – С. 46.
394. Чухно А.А. Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України. – К., 2003. – 631 с.

-
395. Уманицев Г. Внутренний гудвил предприятия: экономическая природа, проблемы оценки и учёта / Г. Уманицев // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2006. – № 9. – С. 20-23.
396. Про внесення змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 25 листопада 2002 року № 989 // Офіційний вісник України. – 1999. – № 44. – С. 229.
397. Божко В.П. Кількісна ділова репутація підприємства / В.П. Божко, Г.С. Сінько // Економіка. Фінанси. Право. – 2009. – № 5. – С.15-17.
398. Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 31 травня 2008 року № 756 // Офіційний вісник України. – 2008. – № 46. – Ст. 1499.
399. Гусь А.В. Гудвіл у чинному законодавстві / А.В. Гусь // Закарпатські правові читання: тези доп. та наук. повідомлень V Міжнародної науково-практичної конференції молодих учених та студентів. – Ужгород, 2013. – С. 191-193.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНІ ЗАСАДИ ПРАВОВОГО РЕЖИМУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ.....	5
1.1. Еволюція нематеріальних активів у законодавстві України	5
1.2. Правова природа нематеріальних активів як складової майна суб'єктів господарювання.....	26
1.3. Учасники правовідносин щодо нематеріальних активів у сфері господарювання.....	45
РОЗДІЛ 2. ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	61
2.1. Надходження нематеріальних активів	61
2.2. Використання нематеріальних активів	87
2.3. Вибуття нематеріальних активів.....	107
2.4. Оцінка нематеріальних активів та документування операцій з ними	116
РОЗДІЛ 3. СТРУКТУРА ТА ВИДИ НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ У СКЛАДІ МАЙНА СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ	129
3.1. Класифікація нематеріальних активів	129
3.2. Права інтелектуальної власності.....	143
3.3. Права користування майном.....	163
3.4. Інші нематеріальні активи.....	174
ДОДАТКИ.....	189
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	193

Наукове видання

Гусь Аліна Володимирівна

**НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ:
ГОСПОДАРСЬКО-ПРАВОВИЙ АСПЕКТ**

Монографія

Коректура Л.І. Середа, Т.М. Алексеєва
Технічне редагування О.І. Гурчумелія
Комп'ютерна верстка і обкладинка А.І. Бродич

Підписано до друку 19.03.2015 р.
Зам. № 27

Умов.друк. арк. 11,2
Формат 60х84/16 Гарнітура Palatino Linotype
Тираж 300 прим.

Оригінал-макет виготовлено
в редакційно-видавничому відділі ДВНЗ «УжНУ»
88015, м. Ужгород, вул. Заньковецької, 89 А
dep-editors@uzhnu.edu.ua

ПП «АУТДОР - ШАРК»
88000, м. Ужгород, пл. Жупанатська, 15/1.
тел.: 3-51-25, e-mail: office@shark.com.ua
Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців,
виготівників і розповсюджувачів видавничої продукції
Серія 3т № 40 від 29 жовтня 2012 року

Г - 96

Гусь А.В. Нематеріальні активи: господарсько-правовий аспект: монографія / А.В. Гусь. – Ужгород: ПП «АУТДОР - ШАРК», 2015. – 248 с.

ISBN 978-617-7132-25-6

У монографічному виданні досліджується коло питань, пов'язаних із правовим регулюванням відносин стосовно нематеріальних активів у господарській сфері. Під господарсько-правовим кутом зору розглянуто нематеріальні активи як складова майна суб'єктів господарювання, висвітлено їх правову природу. Проведено ретроспективний аналіз нормативно-правової бази, що регулює відносини у зазначеній сфері. Досліджено питання правового регулювання операцій із обліку нематеріальних активів та внесено пропозиції щодо їх оптимізації.

Монографія буде корисною для студентів, аспірантів та викладачів освітніх закладів, а також усіх, хто цікавиться юридичними аспектами господарської діяльності в Україні.

**ББК 67.303
УДК 346**