

ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ БЕЗТІЛЕСНОГО МАЙНА В ГОСПОДАРСЬКОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ

Гусь А.В.,

к.ю.н., викладач кафедри господарського права
ДВНЗ «Ужгородський національний університет»,

Бурхливий розвиток товарно-грошових відносин, електронних засобів зв'язку обумовлюють підвищення ролі нематеріальних цінностей в економіці. Практика адміністративно-планового господарювання характеризувалась ототожненням юридичного терміну «річ» та економічного терміну «товар», перехід до ринкової економіки сформував нову тенденцію, за якою під товаром розуміється надзвичайно широкий перелік благ, який не зводиться до матеріальних об'єктів навколишнього світу. Серед нових залучених до господарського обороту об'єктів найважливіше місце займають безтілесні – нематеріальні активи.

Історично в практиці нематеріальний елемент ототожнюють з категорією *res incorporeales* (безтілесне майно, безтілесні речі), яка бере свій початок ще у римському праві. Так в Інституціях Гая зазначено, що – «це ті речі, які не можуть бути відчутні; до таких належать ті, що полягають у праві... право спадкування, право узурфрукта, зобов'язальне право» [1, с. 204].

Французький вчений Р. Саватьє, даючи визначення безтілесних речей, вказав, що це «абстрактні права, що мають певну вартість, виражену в грошах ... Реальні речі виступають в юридичній життя тільки за посередництвом прав, які здійснюються щодо цих речей ... Кожне з цих прав ... може стати предметом угоди... З того моменту, коли виникає можливість такого продажу, права стають майном» [2, с. 53-54]. Д.В. Мурзін визначає безтілесні речі як суб'єктивне зобов'язальне право, регульоване нормами речового права [3, с. 323]. Таким чином у загальному вигляді під безтілесним майном в літературі розуміють сукупність нематеріальних об'єктів господарського обігу, у тому числі майнових прав.

На думку О.М. Вінник відповідно до положень ст. 139 ГК, розрізняють дві основні форми майна: майно в речовій формі (тілесне майно або речі) і нематеріальні активи (безтілесне майно). Далі за текстом автор зазначає, що до безтілесного майна належать нематеріальні активи, корпоративні права, цінні папери [4, с. 204]. Тобто у першому випадку вона ототожнює ці поняття, а вже у другому співвідносить їх як частку та ціле.

Тому необхідно, по-перше, визначити що таке «безтілесне майно», а по-друге – що саме законодавець розуміє під категорією «нематеріальний актив». У діючому законодавстві України існує кілька визначень нематеріальних активів (табл. 1.1), які за своїм змістом інколи, навіть суперечать одне одному. Слід зауважити, що в П(С)БО 8 конкретно не йдеться про критерії визнання об'єкта нематеріальним активом [5, с. 183], стандарт містить у собі підстави, згідно з якими нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі підприємства. При цьому витрати на об'єкти, що не відповідають даним вимогам, визнаються витратами звітного періоду, протягом якого вони були здійснені.

Таблиця 1.1

Визначення нематеріальних активів у чинному законодавстві України

Нормативно-правовий акт	Зміст поняття «нематеріальний актив»
Податковий кодекс України [6]	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» [7]	Об'єкт (об'єкти) права інтелектуальної власності, а також інші аналогічні права, визнані в порядку, встановленому законодавством, об'єктом права власності
Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку у державному секторі 122 «Нематеріальні активи» [8]	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований
Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [9]	Немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

У визначенні терміну «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.

Що ж стосується вживання терміну «нематеріальний актив» в літературі, то він вживається у різних значеннях. У більшості випадків вітчизняна наука оперує категорією нематеріальний актив, виходячи з її економічної природи.

Одні автори розуміють під нематеріальними активами економічну форму існування майнових прав (їх вартість), наприклад, визначення нематеріальних активів І.Т. Балабановим [10, с. 33] надається з позиції інвестування підприємства, воно відображає нематеріальні активи як довгострокові права. Для цілей обліку нематеріальні активи виступають не вкладками грошових коштів в 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.

Інші автори, наприклад, О.А. Рассомахіна [11, с. 265], зазначають, що нематеріальні активи можуть розумітись у широкому розумінні як усі немайнові блага; і у вузькому (бухгалтерському розумінні) – як ті нематеріальні блага, вартість яких можна з певною гарантією визначити досить точно і відобразити у балансі. О.А. Рассомахіна розглядаючи нематеріальні активи у вузькому розумінні забагато покладає на це визначення, так як 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. Вакун, яка розглядає нематеріальні активи у широкому або економічному, та вузькому – бухгалтерському розумінні. При цьому обидва тлумачення автор прив'язує до вимог визнання, закріплених у П(С)БО 8. 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 [12, 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 в 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.

Автори, які використовують у своїх працях поняття, визначене у П(С)БО8: О. Зайковський, В. Комаров [13, с. 14]; Нідлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. [14, с. 225-226] також висвітлюють так званий бухгалтерський 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.

Таким чином 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.

З наведеного вище ми впевнилися у невизначеності поняття «безтілесне майно» та у відсутності єдності серед науковців щодо тлумачення 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.

Таким чином, підводячи підсумки, можна зазначити, що подальше дослідження проблеми визначення «безтілесного майна» в національному праві можна проводити за такими напрямками:

1. Входить з того, що «нематеріальні активи» та «безтілесне майно» це рівнозначні категорії, при чому більш доцільно в правовій доктрині замість конструкції «нематеріальних активів» використовувати «безтілесне майно», як більш юридично обґрунтовану. В такому випадку нематеріальні активи – це узагальнююча категорія, яка об'єднує в собі весь масив безтілесного майна, що його використовують у господарській діяльності – тобто ті об'єкти, які традиційно протиставляються речам: майнові права та інше майно, яке не відноситься до майнових прав.

2. Виходити з того, що поняття «безтілесне майно» ширше за «нематеріальні активи». У такому разі нематеріальні активи слід розглядати в їх класичному розумінні, запропонованому економістами, як економічну форму існування майнових прав.

Список використаних джерел:

1. Дождев Д.В. Римское частное право: учеб. для вузов / под ред. чл.-корр. РАН, проф. В.С. Нерсесянца. – М.: НОРМА, 1996. – 669 с.
2. Саватье Р. Теория обязательств, юридический и экономический очерк / Р. Саватье. – М.: Прогресс, 1972. – 440 с.
3. Мурзин Д.В. Бестелесные вещи / Д.В. Мурзин // Цивилистические зап.: межвуз. сб. науч. тр. – М.: Статут; Екатеринбург: Ин-т частного права, 2004. – № 3. – 462 с.
4. Вінник О.М. Господарське право України: навч. посіб. – 2-ге вид., змін. та доп. – К.: Правова єдність, 2008. – 766 с.

5. Гусь А.В. Поняття та ознаки нематеріальних активів у складі майна суб'єктів господарювання // Вісник Ужгородського національного університету. Серія: право. – 2012. – № 19, т. 2. – С. 182–184.
6. Податковий кодекс України : Закон України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.
7. Про державне регулювання діяльності у сфері трансферу технологій : Закон України від 14 вересня 2006 р. № 143-V // Відомості Верховної Ради України. – 2006. – № 45. – Ст. 434.
8. Про затвердження Національно положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 122 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 10 жовтня 2010 р. № 1202 // Офіційний вісник України. – 2010. – № 86. – Ст. 3067.
9. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 [Електронний ресурс] // Верховна Рада України [сайт]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>.
10. Балабанов И.Т. Основы финансового менеджмента: учеб. пособие / И.Т. Балабанов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 480 с.
11. Рассомахіна О.А. Взаємозв'язок торговельної марки, ділової репутації та гудвілу як активів підприємства: правовий аспект / О.А. Рассомахіна // Правове регулювання економіки. – 2008. – № 8. – С. 257-372.
12. Вакун О.В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О.В. Вакун // Сталій розвиток економіки. – 2011. – № 3. – С. 211-215.
13. Зайковский А. Идентификация нематериальных активов – базис их бухгалтерского учета / А. Зайковский, В. Комаров. // Интеллектуальная собственность. – 2008. – № 5. – С. 13-19.
14. 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.