

УДК 330.1:657.1

**КАПЛЯ Ірина Валентинівна,**

кандидат економічних наук, доцент

**НІКОЛАШИН Андрій Олександрович,**

кандидат економічних наук, доцент

## **НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ ЯК ВНЕСОК У СТАТУТНИЙ КАПІТАЛ ПІДПРИЄМСТВА, ЇХ ВІДОБРАЖЕННЯ ТА ОБЛІК**

*Розглянуто зміст поняття нематеріальний актив, досліджено питання формування статутного капіталу шляхом внесків нематеріальними активами та визначено особливості обліку правами користування.*

**Ключові слова і фрази:** нематеріальні активи, інтелектуальний капітал, облік, статутний капітал, право користування, об'єкти інтелектуальної власності.

*The content of the concept of an intangible asset, investigated the issue of forming the share capital through contributions intangible assets and peculiarities of accounting usage rights.*

**Keywords:** intangible assets and intellectual capital, accounting, share capital, the right use of intellectual property.

---

**Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями.** Трансформація постіндустріального суспільства в суспільство знань передбачає створення інноваційної моделі, основною складовою якої є інтелектуальний капітал якій формують нематеріальні активи.

Зростання конкурентоспроможності підприємств передбачає ефективне використання нематеріальних активів, частка яких у структурі активів суб'єктів підприємницької діяльності постійно зростає. За даними Державного департаменту інтелектуальної власності, станом на 01.09.2012 року лише на об'єкти промислової власності зареєстровано 361874 охоронних документів. Наявність нематеріальних активів у складі ресурсів підприємства збільшує ринкову вартість підприємств, підвищує інвестиційну привабливість та забезпечує захист їхніх прав [9].

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". Згідно із цим положенням, нематеріальні активи – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам [5].

Ст. 115 ЦКУ демонструє, що єдиний універсальний вклад до статутного капіталу — майно [7]. Одним з таких внесків є нематеріальні активи, що відображені правами користування. Традиційна бухгалтерська практика нематеріальних активів як внесків до статутного капіталу передбачає питання ідентифікації внесків, їх документальне оформлення, оцінки та відображення в

обліку, за аналогією з матеріальним активом, що в процесі свого використання втрачає свою вартість і переносить частинами свою вартість на вироблений продукт. У зв'язку з цим, нематеріальні активи обліковуються за тими ж правилами, що й матеріальні, до них застосовуються норми амортизації і проводиться їх списання. В той же час деякі нематеріальні активи (комерційні (фірмові) найменування, торговельні марки) при здійсненні операцій при вибутті можуть продовжувати використовуватися на підприємстві або можуть неодноразово здійснювати процес вибуття з підприємства, при цьому продовжуючи приносити економічні вигоди.

Все це викликає багато питань та протиріч, що потребують вирішення починаючи з об'єктів структури нематеріальних активів, відображення внеску у майні підприємства, закінчуючи порядком їх оцінки та обліку, як на початку створення так і в процесі функціонування підприємства (амортизація, вибуття активу).

**Аналіз досліджень і публікацій.** За останні десятиліття інтелектуальний капітал (далі – ІК) став об'єктом праць багатьох закордонних науковців, відмітило лише їх невелику когорту: Н Бонтіс, Е. Брукінг, Т. Давенпорт, П. Друкер, Л. Едвінссон, Х. Ітамі, М. Мелоун, Б. Лев, І. Нонака, Л. Прусак, П.Саліван, К.-Е. Свейбі, Т. Стюарт, Х. Текеучі, А. Козирєв, Б. Леонтєв, І. Просвіріна. Значний вклад в становлення науки про нематеріальні активи зробили українські вчені Д. Богиня, О. Бутнік-Сіверський, В. Геєць, О. Грішнова, О. Кендюхов, А. Колот, Я. Крупка, А. Чухно та інші. Критичний аналіз існуючих теоретико-методологічних основ і практичної багатоаспектності обліку цього виду активів, який міститься в роботах зазначених авторів, дає підстави для подальшої розробки методології та практики бухгалтерського обліку нематеріальних активів.

**Мета статті** – дослідження складових майнових прав користування та процесу формування статутного капіталу підприємства нематеріальними активами, розгляд особливостей їх оцінки та обліку в господарських товариствах різних форм господарювання.

**Вклад основного матеріалу дослідження із обґрунтуванням одержаних результатів.** Статутний капітал – це зареєстрований у встановленому законом порядку й закріплений в установчих документах грошовий еквівалент майна або безпосередньо кошти, які повинні бути передані підприємству у власність (повне господарське ведення, оперативне керування) у вигляді внесків для забезпечення його господарської діяльності і як сплата його учасниками одержуваних ними майнових прав.

На підставі ст. 13 Закону про господарські товариства, ст. 86 ГКУ та ст. 11 Закону про акціонерні товариства визначено такі види вкладів, якими можна наповнювати статутний капітал (далі – СК):

- Речі: рухоме майно: обладнання, сировина, продукція, тварини, транспортні засоби, техніка, меблі, інші матеріальні цінності, які можна вільно переміщувати у просторі; нерухоме майно: будинки, квартири, споруди, земельні ділянки, інші об'єкти, розташовані на земельній ділянці, переміщення яких неможливе без їх знецінення та зміни їх призначення; гроші: національна, іноземна валюта; цінні папери: акції, облігації, ощадні, інвестиційні сертифікати тощо;

- Майнові права: корпоративні права: сукупність майнових та немайнових прав, які випливають з права власності на частку в СК іншого суб'єкта (якщо учасник вносить до СК господарського товариства частку (її частину), якою він володіє в СК іншого господарського товариства, то в результаті цього в останньому відбувається зміна складу учасників. Тобто один учасник замінюється на іншого); права користування будинками, спорудами,

приміщеннями, транспортними засобами, природними ресурсами; права на об'єкти права інтелектуальної власності: майнові права на знаки для товарів і послуг (торгові марки), на винаходи та корисні моделі, на комп'ютерні програми, інші об'єкти, визначені законами; зобов'язальні права: право вимоги учасника до іншого суб'єкта (унаслідок цього внеску змінюється кредитор у зобов'язанні, тобто замість учасника, який вніс в СК право вимоги, кредитором стає господарське товариство, до якого перейшло право вимоги) [1,2].

Вкладом до СК господарського товариства, згідно з ст. 115 ЦК України, можуть бути майнові та інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом. ст.424 ЦКУ також встановлено, що вкладом до СК юридичної особи є майнові права інтелектуальної власності [7].

Звернувшись до основних кодексів (ст. 115 ЦКУ ст. 86 ГКУ), ми знайдемо, що внесками учасників і засновників можуть виступати, зокрема, права користування землею, водою, іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, а також майнові та інші відчужувані права (включаючи майнові права на об'єкти інтелектуальної власності).

Якщо узагальнити наведені вище норми, то стає зрозуміло, що внеском у вигляді нематеріальних активів можуть бути три групи прав:

1. Права користування природними ресурсами, зокрема землею і водою.

2. Права користування основними засобами, наприклад будівлями, спорудами, транспортними засобами, обладнанням тощо.

3. Права користування майновими правами на об'єкти права інтелектуальної власності, скажімо, право користування торговою маркою (знаком для товарів і послуг), комп'ютерною програмою, базами даних тощо.

Найпопулярнішими нематеріальними активами які можуть бути внеском у СК юридичної особи є об'єкти права інтелектуальної власності: винаходи, корисні моделі, промислові зразки, торговельні марки.

Для передачі, як внеску в СК господарчого товариства та відображення в балансі нематеріальні активи повинні відповідати певним умовам: існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена. А також вони мають відповідати критеріям оборотоздатності: винятковості, корисності, відчужуваності, можливості їхньої грошової оцінки, інвестиційної привабливості.

**Як оформити внесок нематеріальними активами.** У товариство з обмеженою відповідальністю (далі ТОВ), товариство з додатковою відповідальністю (далі ТДВ) вид вкладу повинен бути передбачений статутом (ст.ст. 51,65 Закону про господарські товариства. Повне та командитне товариства вид вкладу зазначають у засновницькому договорі, який для них — установчий документ (ст.ст. 67,76 Закону про господарські товариства). Ну а акціонерне товариство майно, яким оплачуватимуть акції, зазначає у рішенні про заснування або в засновницькому договорі, у разі його укладення. Так як, він для акціонерного товариства, як і для ТОВ і ТДВ, не установчий документ, проте учасники (засновники) мають право його укласти, щоб врегулювати всі питання щодо створення товариства. Якщо в установчих документах (рішеннях) наводять вид та розмір вкладу, то ще мають бути папери, які засвідчуватимуть факт передання вкладу. Який саме це буде папір — залежить від самого вкладу [1].

Одним з видів нематеріальних активів є право користування майном. Специфіка в тому, що, як правило, право користування передають на майно, яке визначено індивідуальними ознаками і є незамінним. Наприклад, будинок, будівельна техніка, транспортні засоби. Тому, потрібно окреслити строк, способи користування майном, умови про наслідки його поліпшення тощо, а

найголовніше — спосіб і порядок заміни вкладу, якщо учасник вирішить його достроково забрати. Усе це неодмінно слід зафіксувати в установчому документі.

Щодо права на об'єкти інтелектуальної власності, то тут важливо усвідомити, що вкладом виступає не річ як матеріальний предмет, а майнові права на об'єкт, наприклад, на знак для товарів і послуг, на комп'ютерну програму. Саме володіння майновими правами дозволяє товариству всіляко використовувати об'єкт інтелектуальної власності. А передання таких майнових прав можна оформити лише договором (ст. 1107 ЦКУ). Відтак в установчому документі необхідно записати, що вклад передається шляхом укладання договору про передання (відчуження) майнових прав. Крім того, важливо пам'ятати, що майнові права на більшість об'єктів посвідчують певні охоронні документи. Наприклад, майнові права на знак для товарів і послуг (торгову марку) засвідчує свідоцтво (ст. 495 ЦКУ), а права на об'єкти промислової власності (винаходи, корисні моделі, промислові зразки) — відповідні патенти. Згадані охоронні документи мають чітко встановлений строк дії, який потрібно продовжувати. Виняток — майнові права на об'єкти авторського права, які виникають з моменту створення твору і факт їх виникнення не потребує спеціальної реєстрації (ст. 11 Закону про авторське право).

**Оцінка вкладу.** Нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Якщо нематеріальний актив отриманий в результаті внеску у статутний капітал або безоплатно отриманий, то первісною вартістю є справедлива вартість нематеріального активу.

Для більшості господарських товариств приватної форми власності грошова оцінка вкладу здійснюється за згодою учасників товариства (ст. 13 Закону про господарського товариства). Зокрема, це стосується ТОВ, ТДВ, повних, командитних товариств. До цієї плеяди можна віднести й приватні підприємства.

Формулювання "за згодою" означає, що ціна вкладу може бути погоджена між учасниками та зафіксована в рішенні про створення товариства і в акті, за яким його передають до СК. Як варіант учасники можуть скласти окремий акт оцінки майна, що вноситься до СК. При узгодженні ціни сторони можуть (але не зобов'язані) орієнтуватись на ринкові ціни на аналогічне майно, на його балансову вартість в учасника юридичної особи.

Засновникам акціонерних товариств необхідна незалежна оцінка майна, яке вноситься в оплату акцій. Зокрема, ціна такого майна повинна відповідати його ринковій вартості (ст. 11 Закону про акціонерні товариства (далі АТ)). А вона визначається на засадах незалежної оцінки, проведеної відповідно до законодавства про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність (ст. 8 Закону про АТ). Рішення про залучення оцінювача в процесі створення товариства приймають збори засновників або один засновник якщо товариство створює одна особа. У діючих товариствах це рішення ухвалює наглядова рада (ст. 8 Закону про АТ). Інші обов'язкові випадки незалежної оцінки майна (майнових прав) передбачено ст. 7 Закону про оцінку [3].

**Облік внесків.** В податковому обліку згідно п. 146.8 ст. 146 ПКУ первісна вартість об'єкту, що входить до СК підприємства, визнається у відповідності до його вартості погодженої з засновниками підприємства, але не вище звичайних цін. Такі об'єкти нематеріальних активів згідно п.п. 146.17.2 п. 146.17 ст. 146 ПКУ прирівнюються до придбаних основних засобів. Операція по внеску майном у СК у відповідності з п.п. 14.1.90 п. 14.1 ст. 14 ПКУ є прямою інвестицією, яка згідно п.п. 136.1.3 п. 136.1 ст. 136 НКУ не включається до складу доходів для визначення об'єкту оподаткування податком на прибуток.

Згідно п.п. 198.1 "б" п. 198.1 ст. 198 ПКУ платник податків має право віднести до складу податкового кредиту суми ПДВ по отриманню активів в

якості внеску до СК. При цьому слід врахувати, що формувати податковий кредит з ПДВ має право тільки платник податку, зареєстрований як платник ПДВ на дату проведення такої операції. Платник податків, не зареєстрований як платник ПДВ, на суму ПДВ збільшує первісну вартість об'єкта основних засобів [8].

Облік внесків у СК правами користування можливий у вигляді послуги з користуванням майном. Мається на увазі суто використання певного об'єкта в господарській діяльності емітента корпоративних прав. Такий ресурс не обіцяє в майбутньому економічні вигоди, а тому по суті не є нематеріальним активом, а є лише орендованим майном, що не впливає на статутний капітал.

Другий варіант, коли власники права користування, наділяють одержувача (емітента) повноваженнями не лише користуватися майном із власною господарською метою, але й правом володіння та розпорядження - передачі такого права третім особам (від свого імені здавати приміщення чи авто в оренду, укладати ліцензійні договори на використання торгового знака тощо), отримувати від цього доход. В цьому випадку маємо справу саме з нематеріальними активами, що підтверджує пп. 14.1.120 ПКУ де нематеріальні активи розглядаються як "...право користування майном і майновими правами..." та ст. 427 ЦКУ де чітко відмічено, що майнові права на об'єкти права інтелектуальної власності є сукупністю права володіти, користуватися та розпоряджатися цим об'єктом.

Облік внесків у статутний капітал нематеріальними активами а саме, правами користування майном та об'єктами права інтелектуальної власності наведено у таблиці 1.

**Висновки та перспективи подальших наукових досліджень.** Як свідчить практика, будь-які об'єкти інтелектуальної власності, створені й використовувані на підприємстві – це сховані економічні резерви, що є можливістю збільшення ринкової вартості та конкурентноздатності підприємства.

Внеском до статутного капіталу господарського товариства можуть бути лише відчужувані майнові права інтелектуальної власності, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Для передачі, як внеску в статутний капітал господарчого товариства та відображення в балансі нематеріальні активи повинні відповідати певним умовам, бути відповідно оцінені та оформлені документально.

Облік внесків у статутний капітал правами користування можливий у вигляді послуги з користуванням майном, і безпосередньо у вигляді нематеріального активу на який має право користувач як власник.

**Таблиця 1. Облік процес формування статутного капіталу нематеріальними активами.**

| № з/п  | Зміст господарської операції  | Бухгалтерський облік |     | Сума, грн. |
|--|---|----------------------|-----|------------|
|  |   | Дт                   | Кт  |            |
| Внески нематеріальними активами (обмін корпоративних прав на нематеріальний актив) |   |                      |     |            |
| В емітента корпоративних прав — одержувача нематеріального активу                  |   |                      |     |            |
| 1  | Зареєстровано випуск акцій  | 461                  | 401 | 150000     |
| 2  | Засновник "А" вніс вклад НА (правами користування майном) до СК (складено акт передання майна в користування) | 154                  | 461 | 10000      |

## Бізнес-економіка, фінанси, облік і аудит

|                                 |   |        |        |       |
|---------------------------------|---|--------|--------|-------|
| 3                               | Засновник "Б" вніс вклад НА (виключними правами на торговельну марку) до СК (складено акт передання майна в користування) | 123/1* | 461    | 5000  |
| 4                               | Відображено податковий кредит із ПДВ (якщо інвестор та емітент— платники ПДВ і за наявності податкової накладної)         | 641    | 461    | 2000  |
| 5                               | Відображено податковий кредит із ПДВ (якщо інвестор та емітент— платники ПДВ і за наявності податкової накладної)         | 641    | 461    | 1000  |
| 6                               | Визнано нематеріальний актив за справедливою вартістю   | 122/1  | 154    | 10000 |
| 7                               | Введено НА (право на торговельну марку) в господарський оборот  | 123/2* | 123/1* | 5000  |
| В інвестора — резидента України |   |        |        |       |
| 1                               | Передано як внесок до статутного капіталу права користування майном   | 377    | 746    | 12000 |
| 2                               | Передано як внесок до статутного капіталу права інтелектуальної власності   | 377    | 746    | 6000  |
| 3                               | Нараховано податкові зобов'язання   | 746    | 641    | 2000  |
| 4                               | Нараховано податкові зобов'язання   | 746    | 641    | 1000  |
| 5                               | Отримано корпоративні права   | 143    | 377    | 12000 |
| 6                               | Отримано корпоративні права   | 143    | 377    | 6000  |

\*123/1 "Права на комерційні позначення (не введені в господарський оборот);

\*123/2 "Права на комерційні позначення (введені в господарський оборот)".

Категорія нематеріальні активи потребує подальших глибоких та всебічних досліджень, адже вони стали одним з принципово важливих об'єктів обліку вітчизняних підприємств.

### Список використаних джерел та літератури:

1. Закон України «Про акціонерні товариства» № 514-VI від 17.09.08 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show>
2. Закон України «Про господарські товариства» № 1576-XII від 19.09.91 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>
3. Закону України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» № 2658-III від 12.07.2001 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>
4. Крупка Я. Д. Інтелектуальний капітал у підприємницькій діяльності [Текст] / Я. Д. Крупка, І. П. Хвищун // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірн наук. праць. Луцький національний технічний університет. – 2008. – Вип. 5 (20). – Ч. 1.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №8 «Нематеріальні активи» затверджено Наказом Міністерства фінансів України N242 від 18.10.99 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
6. Сирош Ю.В. Нематеріальні активи у структурі активів вітчизняних підприємств [Електронний ресурс] / Ю.В. Сирош. – Режим доступу <http://www.saleprice.com.ua/ua/pub/591.html>.
7. Цивільний кодекс України № 435-15: Офіц. текст із змін., станом на 30.07.2010 [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: [zakon1.rada.gov.ua](http://zakon1.rada.gov.ua).
8. Нематеріальний актив як об'єкт бухгалтерського учета [Електронний ресурс] / Електронний журнал для бухгалтера. – Режим доступу: <http://avers.dp.ua/page-2.shtml#analit>